



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANCÍ

Definitivní režim daně z přidané hodnoty

Definitive Regime of Value Added Tax

Student: Bc. Kateřina Davidová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.

Ostrava 2018

# Zadání diplomové práce

Student:

**Bc. Kateřina Davidová**

Studijní program:

N6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor:

6202T010 Finance

Téma:

Definitivní režim daně z přidané hodnoty  
Definitive Regime of Value Added Tax

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii
  3. Přechodný a navržený systém režimu daně z přidané hodnoty
  4. Vyhodnocení variant definitivního režimu daně z přidané hodnoty
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- SMITH, Stephen. *The definitive regime for VAT: an assessment of the European Commission's proposals*. London: Institute for Fiscal Studies, 1997. ISBN 978-1-873357-71-2.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018



  
Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 27. dubna 2018

*Davidová Kateřina*  
.....

Bc. Kateřina Davidová

## Obsah

1	Úvod.....	4
2	Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii .....	6
2.1	Daň přidané hodnoty .....	6
2.1.1	Historie daně z přidané hodnoty.....	6
2.1.2	Princip daně z přidané hodnoty.....	7
2.2	Daňová harmonizace .....	7
2.2.1	Historie harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii.....	9
2.2.2	Sazby daně z přidané hodnoty v Evropské unii .....	15
2.2.3	Daň z přidané hodnoty v České republice.....	19
3	Přechodný a navržený systém režimu daně z přidané hodnoty .....	20
3.1	Přechodná období .....	20
3.2	Přechodný režim DPH .....	22
3.2.1	Nedostatky současného přechodného režimu z roku 1993 .....	25
3.2.2	Pilíře definitivního režimu DPH .....	26
3.3	Zavádění konečného režimu DPH .....	35
3.4	Stanovisko České republiky vůči konečnému režimu DPH v EU.....	39
4	Vyhodnocení variant definitivního režimu daně z přidané hodnoty.....	41
4.1	Režim všeobecného přenesení daňové povinnosti .....	41
4.1.1	Výhody režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti .....	42
4.1.2	Nevýhody režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti.....	44
4.1.3	Jednání o změně systému .....	52
4.2	Režim kompenzační daně z přidané hodnoty .....	53
4.3	Režim integrované daně z přidané hodnoty .....	56
4.4	Režim duální daně z přidané hodnoty .....	60
4.5	Porovnání jednotlivých režimů daně z přidané hodnoty .....	62
4.5.1	Parametry porovnání jednotlivých režimů DPH .....	63
4.5.2	Srovnání jednotlivých systémů dle principu zdanění.....	63
4.5.3	Srovnání jednotlivých režimů DPH dle stanovených parametrů .....	66
5	Závěr .....	72
	Seznam použité literatury.....	74
	Seznam zkratk .....	77
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Daň z přidané hodnoty je nejdůležitější nepřímou daní téměř každého daňového systému, jelikož tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu. Také však je jednou z nejsložitějších daní. Nároky na optimální systém daně z přidané hodnoty jsou tedy zřejmé, z pohledu správce daně co nejúčinněji zabránit daňovým únikům a z pohledu plátce daně mít co nejjednodušší systém tak, aby byl plátce daně co nejméně administrativně zatížen.

Podstatně složitější je situace pro členské státy EU, kdy dochází k harmonizaci jednotlivých režimů daně z přidané hodnoty. V rámci EU pak dochází v podstatě ke třem typům transakcí, a to k obchodům pouze v rámci tuzemska, dodáním v rámci EU a vývozům mimo EU. Vzniká zde další požadavek na optimální systém DPH, kterým je konkurenceschopnost pro plátce daně a spravedlivé rozdělení příjmů spolu s fiskální autonomií pro správce daně.

Cílem diplomové práce je na základě informací o Komisi navrhovaném definitivním režimu daně z přidané hodnoty v EU posoudit, zda tento režim naplňuje požadavky na konečný režim DPH z pohledu vybraných kritérií požadovaných správcem daně a plátcem daně. Na základě srovnání s jinými variantami režimu daně z přidané hodnoty je vyhodnocen optimální postup vzhledem k nastavení definitivního režimu daně z přidané hodnoty.

Celá práce bude rozdělena do pěti kapitol včetně úvodu a závěru. Teoretická část bude součástí druhé kapitoly, ve které bude objasněn princip daně z přidané hodnoty a následně vývoj harmonizace DPH v EU. Důraz bude kladen na jednotlivé směrnice upravující DPH v EU, součástí bude také aktuální stav sazeb jednotlivých členských zemí v EU a nakonec bude pozornost upřena na DPH v České republice.

Praktická část diplomové práce bude obsahem třetí a čtvrté kapitoly. Třetí kapitola se bude zabývat přechodnými obdobími v EU, zejména pak detailním rozбором současného přechodného režimu DPH z roku 1993. Dále budou objasněny pilíře navrhovaného definitivního režimu daně z přidané hodnoty, který v roce 2017 představila Komise, přičemž součástí taktéž bude stanovisko České republiky vůči konečnému režimu DPH v EU.

Čtvrtá kapitola bude obsahovat možné alternativy k definitivnímu režimu DPH v EU, které následně budou na základě stanovených parametrů srovnány. Konkrétně se bude jednat o režim všeobecného přenesení daňové povinnosti, režim kompenzační DPH, integrované DPH a duální DPH. Po detailním porovnání jednotlivých režimů bude následovat konečné vyhodnocení optimálního postupu, jakým směrem by se měl proces realizace konečného režimu daně z přidané hodnoty v EU ubírat.

Závěrečná kapitola bude sumářem celé práce, ve které budou obsaženy stěžejní výsledky a nejdůležitější závěry celé práce, které budou následně dány do kontextu s výsledným doporučením v rámci výběru definitivního režimu daně z přidané hodnoty v EU.

## **2 Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii**

Kapitola je věnována harmonizaci daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Pojmy harmonizace a daň z přidané hodnoty jsou blíže popsány v následujících kapitolách, kde je čerpáno z literatury Široký (2013) a Kubátová (2015), pokud není uvedeno jinak.

### **2.1. Daň přidané hodnoty**

Daň obecně je definována jako povinná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, která je vyznačována neúčelností a neefektivností. Daně jsou placeny pravidelně v určitých intervalech nebo jsou spojeny s nějakou okolností, např. s dědictvím či koupi nemovitostí. Této definici však odpovídají také platby jiné povinné platby, které však nenesou název daně. Může se jednat o cla nebo o povinné příspěvky sociální politiky, či o poplatky místní.

Daně, které jsou vybírány na určitém státním území, tvoří daňový systém. Soustavy bývají tvořeny z více druhů daní, jelikož tato skutečnost je daňovými poplatníky pozitivněji vnímána, než kdyby existoval pouze jeden druh daně, i když by konečné daňové zatížení bylo totožné.

K nejzákladnějšímu a nejznámějšímu třízení daní patří řazení dle vazby na důchod poplatníka, a to na daně přímé a nepřímé.

Daně přímé platí poplatník přímo poměrově ze svého důchodu a předpokládá se, že tato povinnost nemůže být delegována na jiného poplatníka. Tento druh daní je více vnímán konečnými poplatníky, avšak míra placené daně bývá přímo úměrná výši příjmům, takže bývá mnohdy označována za spravedlivější. Přímé daně se dále dělí na důchodové a majetkové, přičemž důchodovým daním je ve většině zemí přisuzována největší váha, tvrdí *Kubátová (2015)*.

Nepřímé daně se vztahují ke spotřebě poplatníka. U těchto nepřímých daní existuje předpoklad, že subjekt je neplatí přímo ze svého důchodu, ale přenáší tuto povinnost na jiný subjekt. Klasickým příkladem takové daně je daň z přidané hodnoty, která patří dále do skupiny daní univerzálních. Ještě existuje skupina daní selektivních, kam se řadí clo a spotřební daně.

#### **2.1.1 Historie daně z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty je vůbec historicky nejmladší daní. Tato daň byla poprvé použita v roce 1954 ve Francii, kdy jejím tvůrcem byl francouzský ekonom Marice Lauré, který se stal



ředitelem francouzské finanční správy. Bylo třeba neprodleně navýšit příjmovou stránku rozpočtu a forma nepřímé daně se zdála být nejvhodnějším způsobem. Daň se z počátku vztahovala pouze na velké korporace, ale časem byla rozšířena na všechny druhy zboží. Z vyspělých zemí tento druh daně nepoužívá jen USA a Austrálie, které se uchýlili k používání tzv. daně z obratu, která je vybírána až v poslední fázi prodeje výrobku konečnému spotřebiteli.

Daň z obratu byla také v minulosti používána v ČSSR a následně v ČSFR až do 31. 12. 1992. Od 1. 1. 1993, současně se vznikem České republiky vešel v platnost Zákon o DPH a tím byla daň z obratu nahrazena daní z přidané hodnoty

V souvislosti s tím, že Česká republika se stala 1. 5. 2004 členem Evropské Unie, bylo zapotřebí s tímto vstupem do Evropské Unie harmonizovat některé zákony tak, aby byly v souladu s právní úpravou, jež je platná v ostatních členských státech společenství. Tato povinnost pro Českou republiku vyplývala z čl. 10 a čl. 10a Ústavy, kdy republika je povinna řídit se nejen rozhodnutími a směrnicemi Evropské Unie, ale také rozhodnutími Evropského soudního dvoru.

### **2.1.2 Princip daně z přidané hodnoty**

Princip této daně spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zboží u něj zvýší. Subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží rovněž včetně této daně. Do soustavy veřejných rozpočtů je pak odveden rozdíl mezi vstupní a výstupní hodnotou DPH. Pokud však daň na vstupu převyšuje daň na výstupu, pak dochází k nadměrnému odpočtu, který je správcem daně poukázán zpět většinou na bankovní účet podnikatelské jednotky, jak popisuje *Kubátová (2015)*.

## **2.2 Daňová harmonizace**

Jde o proces sbližování jednotlivých daňových soustav států na základě společných pravidel. *Nerudová (2014)* harmonizační proces rozděluje na tři základní fáze, i když harmonizační proces nemusí projít všemi zmiňovanými:

- výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce),
- harmonizace daňové sazby.

Co se týče harmonizace samotné daňové sazby, tak doposud nebylo dosaženo té pravé hodnoty, takže třetí krok kvůli politickým bariérám zřejmě nikdy nebude zcela dokonalý, jelikož členské státy jsou schopny se domluvit pouze na rozmezí sazeb.

*Nerudová (2014)* tvrdí, že celková harmonizace je v daňové teorii definována jako výsledek strukturální harmonizace (tzn. harmonizace struktury daňového systému) a harmonizace daňových sazeb. S přihlédnutím k aktuálnímu vývoji v oblasti daňové harmonizace lze dále definovat harmonizaci jako:

- přímou,
- nepřímou.

Přímá harmonizace značí klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo, a tedy prostřednictvím daňových směrnic. Zato nepřímá harmonizace je všeobecně chápána jako snaha o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva, např. práva obchodního. Samotným cílem daňové harmonizace je přiblížení se a sladění jednotlivých daňových soustav, případně jednotlivých daní.

Druhá fáze, která je označována jako harmonizace daňových sazeb, je velice složitá z důvodu existence několika podstatných faktorů:

- členské státy chápou harmonizaci sazeb jako zásadní zásah do národní suverenity,
- daňová sazby představují nástroj fiskální politiky a umožňují v případě potřeby ovlivňovat ekonomické subjekty na trhu,
- akt harmonizace sazeb může významně ovlivnit příjmovou rozpočtovou stránku těch států, jejichž příjem z nepřímých daní do státního rozpočtu, tvoří velkou část.

V praxi byla druhá fáze založena na harmonizaci legislativy upravující zákony o dani z přidané hodnoty a následném přiblížení sazeb DPH v jednotlivých členských státech. Obě fáze bylo nutno provádět v úzké součinnosti se zavedením společného trhu.

V rámci daňové harmonizace vznikla první dohoda o harmonizaci daně z přidané hodnoty. Mezi hlavní důvody, proč bylo, jako první uvažováno o dani z přidané hodnoty patří:

- použití právních předpisů o obratových daních, které nenarušují žádným způsobem podmínky hospodářské soutěže a ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb na společném trhu,

- dosáhnout cíle zrušení zdaňování při přijetí a vrácení daně při dodání v obchodě mezi členskými státy,
- poznatek, že uvalení daně z přidané hodnoty u obdobného zboží v každém státě nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce,
- vybudování společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží, přičemž tento trh má stejné vlastnosti jako trh vnitrostátní,
- vyloučit faktory, které by mohly narušovat podmínky hospodářské soutěže, jak na úrovni samotných členských států, tak na úrovni celého Evropského společenství,
- fakt, že systém daně z přidané hodnoty dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybíráno co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby, distribuce a taktéž poskytování služeb,
- zjištění, že při použití daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodě je známa velikost daňového zatížení zboží a může dojít k přesnému vyrovnání této částky.

### 2.2.1 Historie harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii

Jak již bylo zmíněno v kapitole 2.1.1, tak se na území Evropy používaly dva typy nepřímého zdanění. V roce 1967 Evropská komise tzv. 1. směrnicí č. 67/337/EEC doporučila všem členským státům zavést daň z přidané hodnoty jako jediný možný systém aplikace nepřímé daně, aby byl vůbec možný vznik jednotného trhu. Tento krok by bylo možné považovat za naplnění strukturální harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii.

Daň z přidané hodnoty je jednou z nepřímých daní, která musí být dle legislativy ES uplatňována v každém členském státě Evropské unie. Daň z přidané hodnoty je uplatňována na veškeré dodávky zboží a služeb v rámci všech členských států Evropské unie. DPH je poněkud náročnou daní, co se harmonizace týče, jelikož každý stát má svůj systém a v Evropském společenství neexistuje shoda, a tak pomalé sjednocování probíhá pomocí směrnic. Výsledkem celého harmonizačního systému by mělo být nastavení souladu mezi jednotlivými daňovými systémy členských států Evropského společenství, avšak způsob, jakým by k tomu mělo dojít, je již na samotných členských státech. Celý proces harmonizace DPH probíhá na základě jednoho z hlavních dokumentů Evropského společenství, kterým je Smlouva o fungování Evropské Unie. Pravidla vyměření a výběru daně z přidané hodnoty jsou sice v pravomoci každého členského státu, nicméně tyto pravomoci jsou obsaženy v Článku 113, který říká: *Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským*

*parlamentem a Hospodářským sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže. Smlouva o fungování Evropské Unie také klade důraz na požadavek tzv. daňové neutrality, která je vyjádřena v Článku 110 a také následujících člancích. Článek 110 uvádí: Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí. Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům. Tímto článkem je členským státům zakázáno jakkoli daňově znevýhodňovat výrobky z jiných členských států.*

První směrnici, která jakkoli upravovala daň z přidané hodnoty, byla tzv. První směrnice č. 67/337/EEC. Účelem této směrnice bylo zavedení DPH ve všech státech Evropského společenství a také jí byla daň z přidané hodnoty definována jako všeobecná daň ze spotřeby, která se stanovuje procentem z prodejní ceny. Konečný cíl směrnice byl zavést daň z přidané hodnoty ve všech členských státech Evropského společenství k 1. 1. 1970. Právě tento krok je všeobecně považován za naplnění tzv. strukturální harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii.

Druhá směrnice č. 67/228/EEC byla zaměřena na přesnou definici základních pojmů týkající se daně z přidané hodnoty, např. předmět daně, místo plnění, plátce daně, apod. Směrnice nechává prostor státům EU přijmout vlastní speciální ustanovení, která by zabraňovala daňovým únikům, dále ustanovení, pomocí kterých se vymezí speciální režim pro malé podniky, jelikož zákonodárci každého státu by měli nejvíce znát úskalí těchto oblastí. Také v kompetenci jednotlivých států zůstalo určit velikost základní sazby a i možnost na vybraný okruh zboží či služeb uvalit sazbu sníženou či základní. Směrnice však omezuje zavedení nulové sazby daně. Co se týče dováženého zboží, tak je zdaňováno totožnou sazbou jako zboží domácí.

Třetí směrnice č. 69/463/EEC pouze prodlužovala dobu povinnosti implementace daně z přidané hodnoty pro Belgii do konce roku 1972.

Čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC společně s pátou směrnicí č. 72/250/EEC prodlužovala časový limit implementace daně z přidané hodnoty tentokrát pro Itálii do konce roku 1973.

Nejdůležitější směrnicí v oblasti harmonizace nepřímých daní je tzv. šestá směrnice č. 77/388/EEC ze dne 17. května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Dále upravuje teritoriální dosah, okruhy dotčených subjektů, sazby daně, atd. Vznikem šesté směrnice bylo přispěno k odstranění odlišných ustanovení národních systémů v oblasti daně z přidané hodnoty zejména tím, že byla zavedena konkrétní pravidla, a tedy zbývá členským státům méně prostoru pro vlastní odchylnou národní úpravu daně. Zavedení směrnice v podstatě přispělo k odstranění omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu uvnitř Společenství, což je základní integrační cíl Evropského společenství.

Osmá směrnice č. 79/1072/EEC ze dne 6. prosince 1979, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. Pomocí této směrnice je upraven postup vrácení DPH plátcům daně, kteří nepodnikají na území jakéhokoli členského státu EU.

Desátá směrnice č. 84/386/EEC je věnována problematice místa zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí.

Třináctá směrnice č. 86/560/ES ze dne 17. listopadu 1986 je opět o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Jako předchozí osmá směrnice upravuje vrácení daně z přidané hodnoty plátcům daně, kteří nemají sídlo podnikání na území členského státu Evropského společenství.

Dle *Širokého (2013)* jsou další významné navazující směrnice a dokumenty tyto:

- směrnice č. 91/680/EEC, jejíž platnost zrušila daňové hranice uvnitř Evropských společenství,
- směrnice č. 92/77/EEC, kterou byla stanovena s účinností od 1. 1. 1993 minimální sazba daně z přidané hodnoty, a tedy 15 % jako minimum pro výši základní sazby a 5 % jako minimum pro výši snížené sazby,
- Směrnice č. 79/799/EEC o vzájemné informační pomoci,
- Směrnice č. 91/680/EEC, která ruší daňové hranice mezi členskými státy tím, že nákup soukromých osob je zdaňován výhradně státem původu (kromě dopravních prostředků starších méně než 6 měsíců) a systém dovozů a přijetí mezi jednotlivými členskými státy je nahrazen intrakomunitárním plněním,

- Směrnice č. 92/77/EEC, kterou bylo upraveno daňové pásmo pro základní sazbu DPH na rozmezí 15 % až 25 % a pro sazbu sníženou na minimální hodnotu 5 %.

Až do konce roku 2006 byla daň z přidané hodnoty fakticky regulována především Šestou směrnicí č. 77/388/EEC. Následně vzhledem k velkému počtu novelizací se situace v oblasti harmonizace DPH stala nepřehlednou, a tak musela být šestá směrnice přepracována a nahrazeno novou.

Byla vytvořena nová Směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. Recast), jež se stala od 1. ledna roku 2007 novým pramenem harmonizace této nepřímé daně. Pomocí Recastu došlo k zcela novému uspořádání a struktuře ustanovení této směrnice, aniž by však došlo k podstatným věcným změnám.

Pár změn však s platností Recastu nastalo. Mezi nejvýznamnější z nich patří zavedení minimální hodnoty základní sazby daně z přidané hodnoty do roku 2010 na 15 %. Také snížená sazba DPH byla stanovena na nejnižší hodnotu 5 %. Horní hranice žádné sazby určena nebyla, avšak Evropská komise vydávala doporučení. Byla Komisí pouze doporučena. Toto rozhodnutí je už na členských státech, jaké výše sazeb zvolí. Důležité jsou také přílohy této nové směrnice, jelikož vymezují položky, které mohou být zařazeny do snížené sazby daně. I tato směrnice celkem s 413 články se dočkala novelizace a byly taktéž přijaty nové směrnice.

Jednou z nejdůležitějších směrnic je Směrnice č. 2008/8/EC ze dne 12. února 2008, která vstoupila v účinnost 1. ledna 2010 a zavádí nová pravidla pro určování místa plnění při poskytování služeb. Tato směrnice definuje místo plnění takto dle Článku 43: *Pro účely uplatňování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby platí, že:*

- *osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nebo uskutečňuje i plnění, jež se nepovažují za zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty;*
- *právníká osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH se považuje za osobu povinnou k dani.*

Směrnice 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, která novelizuje směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům, ke kterým dochází uvnitř Společenství.

Směrnice 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES v oblasti snížené sazby daně z přidané hodnoty. V tuto dobu předsedala Česká republika a směrnice umožňuje např. snížit sazbu DPH u stravovacích služeb. Této možnosti však Česká republika zatím nevyužila.

Směrnice 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, které opět novelizuje směrnici 2006/112/ES v rámci společného systému daně z přidané hodnoty v oblasti daňových úniků spojených s příjetím. S účinností od 1. 1. 2011 jsou sjednoceny minimální podmínky osvobození přijetí zboží, pokud po něm následuje dodání nebo přemístění tohoto zboží osobě povinné k dani do jiného členského státu.

Směrnice 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, která mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Touto směrnicí dochází od 1. 1. 2011 např. k zavedení nových pravidel zajišťujících nový systém odpočtů daně z přidané hodnoty včetně opravného systému, který zohledňuje změny v užívání daného majetku pro podnikatelské a nepodnikatelské účely.

Směrnice 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, která upravuje směrnici 2006/112/ES co se týče volitelného a dočasného používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb, jež mají vysoký podíl podvodů. Princip odvodu daně odběratelem, tzv. reverse charge, mohou členské státy uplatnit také v rámci vnitrostátních plnění na emisní povolenky. Dosud bylo možné tento princip využít dle článku 199 jen pro vybrané oblasti, např. stavebnictví.

Směrnice 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 novelizuje směrnici 2006/112/ES ohledně pravidel pro fakturaci. Směrnice je uplatňována od 1. 1. 2013.

Směrnice 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, která mění směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty v rámci trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. Od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 nesmí základní sazba daně z přidané hodnoty klesnout pod 15 %.

Směrnice 2013/42/EU ze dne 22. července 2013 upravující směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty v oblasti mechanismu rychlé reakce proti podvodům u DPH. Tato směrnice má být účinná až do 31. prosince 2018. Touto směrnicí byl vložen článek 199b, jež umožňuje členským státům uplatnění režimu reverse charge mechanismem rychlé reakce. V praxi se však na území členských států EU nevyužívá.

Zároveň s touto směrnicí byla přijata směrnice 2013/43/EU. Tato směrnice umožňuje členským státům pomocí prováděcích nařízení určit, který druh zboží a služeb bude podléhat režimu přenesené daňové povinnosti. V České republice k tomu dochází pomocí prováděcího nařízení 361/2014 Sb. na základě § 92f zákona o DPH v tomto znění:

- *Při dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 k tomuto zákonu plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti, pokud tak vláda stanoví nařízením.*
- *Mají-li plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, a plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, důvodně za to, že toto zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti podle odstavce 1, a tento režim k tomuto plnění použijí, považuje se toto plnění za zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.*

Směrnice 2013/61/EU ze dne 22. července 2013 novelizovala směrnicí 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty způsobem, že došlo k vyloučení francouzských nejvzdálenějších regionů, konkrétně: Mayotte, Guadeloupe, Francouzská Guyana, Martinik, Réunion a Svatý Martin, z územní působnosti novelizované směrnice nezávisle na změnách statusu těchto území dle francouzské legislativy.

Směrnice 2016/856/EU ze dne 25. května 2016 svou novelizací směrnice 2006/112/ES prodlužuje trvání povinnosti dodržovat základní sazbu daně z přidané hodnoty do 31. 12. 2017. Minimální výše základní sazby daně je dle čl. 97 ve výši 15 % a Česká republika toto nařízení splňuje s 6% rezervou.

Směrnice 2016/1065/EU ze dne 27. června 2016, která mění směrnicí 2006/112/ES v oblasti zacházení s poukazy. Tato směrnice má být použita až od 1. 1. 2019, ale v podstatě se jedná jen o zobecnění judikatury ke stávající legislativní úpravě.

Cílem procesu harmonizace daně z přidané hodnoty je zajištění co nejvyšší míry daňové neutrality a odstranění diskriminace vývozů a dovozů zboží, jak mezi členskými státy, tak z nečlenských států. Celá strategie je směřována především na harmonizaci výpočtu základu daně a na redukci výjimek při oceňování tohoto daňového základu. Další část harmonizace v oblasti DPH tkví ve dvou sazbách: základní a snížené.



### 2.2.2 Sazby daně z přidané hodnoty v Evropské unii

V průběhu celého procesu harmonizace DPH se průběžně ukázalo, že většina členských států chápe tento proces jako zasahování do jejich národní suverenity, kterou si chtějí v tomto směru zachovat. Jak již bylo zmíněno v kapitole 2. 2. 1., tak byla schválena směrnice č. 92/77/EEC (ve znění pozdějších předpisů), která státy zavazovala, že do konce roku 2005 upraví svou sazbu základní tak, aby se vešla do rozmezí 15 – 25 % a sazbu sníženou (jednu či obě) na minimální hodnotu 5 %. Tato směrnice povolovala určitý druh přechodného období, které se týkalo zařazení zboží do minimálně 5% sazby DPH. Povolení se týkalo států aplikujících na určitý druh zboží nulovou sazbu daně. Tento druh zboží byl nejprve zařazen do 3% tzv. mezisazby a až poté byl přeřazen do sazby 7%. Tato výjimka byla udělena především proto, aby na trhu nedocházelo k cenovým šokům. Současně však bylo možné, aby některé zboží či služby byly od DPH osvobozeny. Typ nulové sazby DPH na některé druhy zboží a služeb včetně potravin v některých členských státech je důsledkem historického vývoje a právě Evropská komise se snaží o odbourání těchto výjimek. V praxi to znamená, že tyto státy mají právo uplatňovat nulovou sazbu DPH, ale jen na ty výrobky, na které byla tato sazba „uvalena“ před rokem 1991. I tato výjimka patří mezi dočasné (*Široký, 2013*).

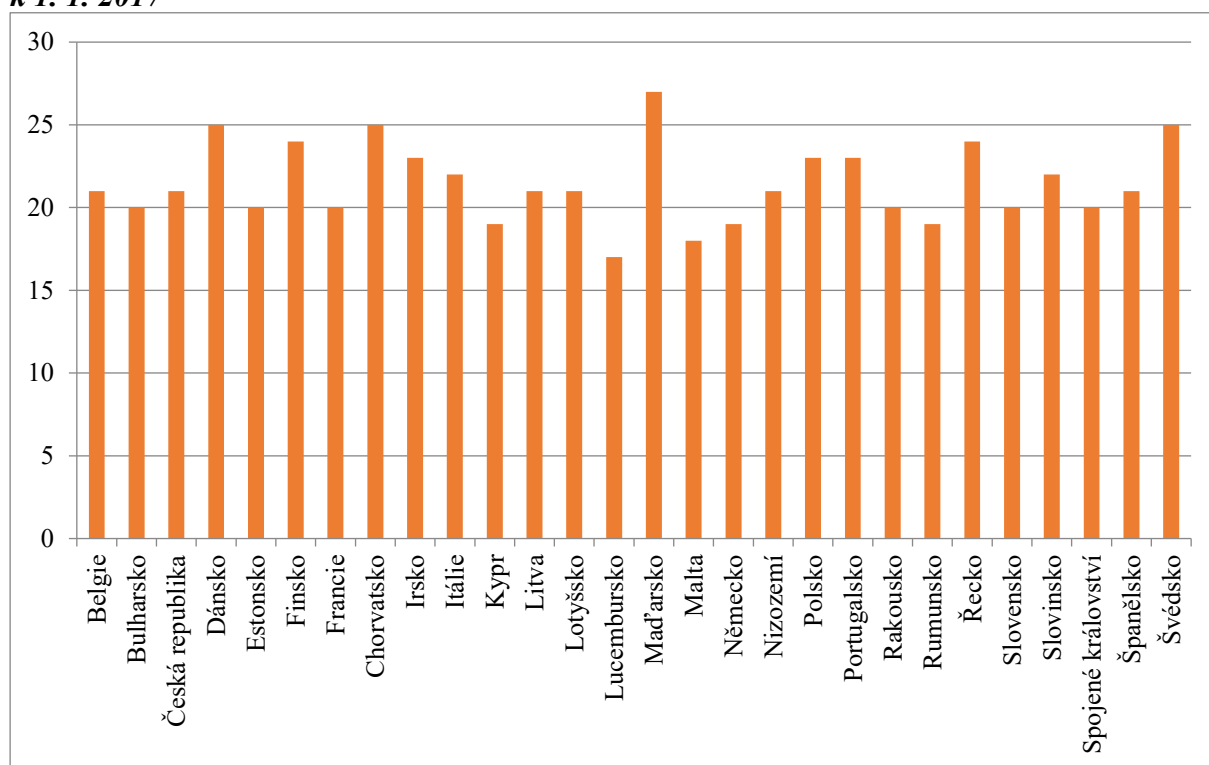
**Tab. 2.1 Výše sazeb DPH v jednotlivých státech Evropské unie k 1. 1. 2017 v %**

Členský stát	Zkratka	Supersnížená sazba	Snížená sazba	Základní sazba	Přechodná sazba
<b>Belgie</b>	BE	-	6 / 12	21	12
<b>Bulharsko</b>	BG	-	9	20	-
<b>Česká republika</b>	CZ	-	10 / 15	21	-
<b>Dánsko</b>	DK	-	-	25	-
<b>Estonsko</b>	EE	-	9	20	-
<b>Finsko</b>	FI	-	10 / 14	24	-
<b>Francie</b>	FR	2,1	5,5 / 10	20	-
<b>Chorvatsko</b>	HR	-	5 / 13	25	-
<b>Irsko</b>	IE	4,8	9 / 13,5	23	13,5
<b>Itálie</b>	IT	4	5 / 10	22	-
<b>Kypr</b>	CY	-	5 / 9	19	-
<b>Litva</b>	LT	-	5 / 9	21	-
<b>Lotyšsko</b>	LV	-	12	21	-
<b>Lucembursko</b>	LU	3	8	17	14
<b>Maďarsko</b>	HU	-	5 / 18	27	-
<b>Malta</b>	MT	-	5 / 7	18	-
<b>Německo</b>	DE	-	7	19	-
<b>Nizozemí</b>	NL	-	6	21	-
<b>Polsko</b>	PL	-	5 / 8	23	-
<b>Portugalsko</b>	PT	-	6 / 13	23	13
<b>Rakousko</b>	AT	-	10 / 13	20	13
<b>Rumunsko</b>	RO	-	5 / 9	19	-
<b>Řecko</b>	EL	-	6 / 13	24	-
<b>Slovensko</b>	SK	-	10	20	-
<b>Slovinsko</b>	SI	-	9,5	22	-
<b>Spojené království</b>	UK	-	5	20	-
<b>Španělsko</b>	ES	4	10	21	-
<b>Švédsko</b>	SE	-	6 / 12	25	-

Zdroj: europa.eu

Jak je patrné z tabulky Tab. 2.1, tak všechny státy respektují minimální (15%) hranici základní sazby daně z přidané hodnoty dle směrnice č. 92/77/EEC. Žádný ze států již neuplatňuje nejnižší možnou výši základní sazby, tj. 15 %. Nejnižší hodnotu základní sazby uplatňuje Lucembursko (17 %), následuje Malta (18 %), Kypr, Německo a Rumunsko (19 %). Nejvyšší sazbu má nastavenou Maďarsko, konkrétně ve výši 27 %. O dva procentní body má nižší sazbu Švédsko, Chorvatsko a Dánsko a ještě o bod nižší sazbu uplatňuje Finsko a Řecko.

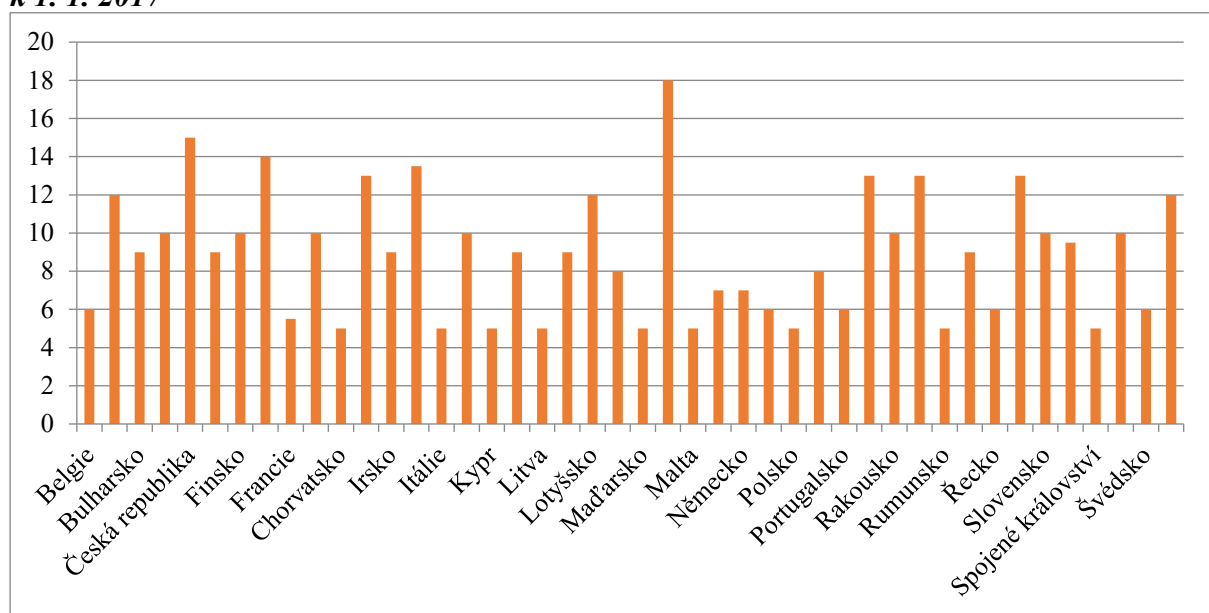
**Graf 2.1 Znáznornění výše základní sazby DPH v členských státech Evropské unie k 1. 1. 2017**



Zdroj: Vlastní zpracování

Všechny členské státy používají sníženou sazbu DPH. Jedinou výjimkou je však Dánsko, které používá pouze jednu výši sazby DPH a to tu základní (25 %). Dolní hranice snížené sazby DPH je stanovena na pěti procentních bodech. Mezi státy, jež využívají možnosti aplikovat tuto sazbu v minimální možné výši, patří: Chorvatsko, Itálie, Kypr, Litva, Maďarsko, Malta, Polsko, Rumunsko a Velká Británie. A opět nejvyšší sazbu využívá Maďarsko ve výši 18 %, jak lze vyčíst z Graf 2.2.

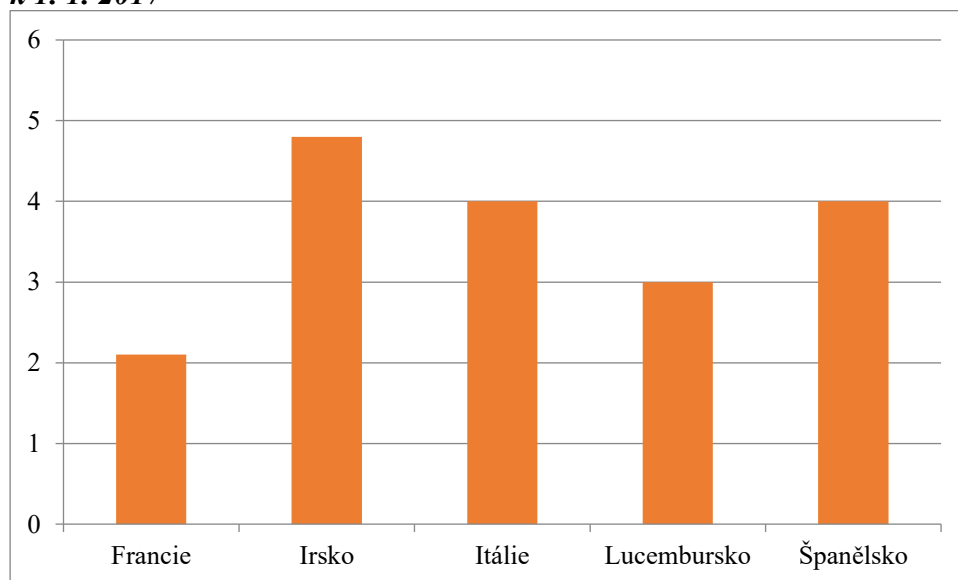
**Graf 2.2 Znáznornění výše snížené sazby DPH v členských státech Evropské unie k 1. 1. 2017**



Zdroj: Vlastní zpracování

V pěti státech je využívána supersnížená sazba DPH, která se pohybuje pod hranicí 5 %. Jak lze vyčíst z Graf 2.3, tak nejvyšší supersníženou sazbu využívá Irsko ve výši 4,8 % a nejnižší hodnotu supersnížené má zavedenou Francie ve výši 2,1 %.

**Graf 2.3 Znáznornění výše supersnížené sazby DPH v členských státech Evropské unie k 1. 1. 2017**



Zdroj: Vlastní zpracování

Nulovou sazbu DPH stále uplatňuje celkem sedm členských států: Belgie, Dánsko, Irsko, Malta, Finsko, Švédsko a Spojené království. Nulová sazba v těchto státech bývá uvalována např. na tyto druhy zboží: denní tisk, časopisy, obalový materiál, knihy, diáře,

semena, rostliny, léky, dětská obuv a oblečení, svíčky, krmivo pro domácí mazlíčky, pracovní ochranné pomůcky, přilby, atd.

### 2.2.3 Daň z přidané hodnoty v České republice

Daň z přidané hodnoty začala být v České republice uplatňována od 1. 1. 1993, kdy byly zavedeny dvě sazby. Základní sazba byla ve výši 23 % a snížená ve výši 5 %. O dva roky později došlo ke snížení základní sazby o jeden procentní bod. Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty je znázorněn v tabulce Tab. 2.2.

**Tab. 2.2 Vývoj sazeb DPH v ČR**

Platnost	Snížená sazba	Základní sazba
1. 1. 1993	5 %	23 %
1. 1. 1995	5 %	22 %
1. 5. 2004	5 %	19 %
1. 1. 2008	9 %	19 %
1. 1. 2010	10 %	20 %
1. 1. 2012	14 %	21 %
1. 1. 2013	15 %	22 %
1. 1. 2015	10 % a 15%	21 %

Zdroj: Vlastní zpracování – data z Finanční správy ČR

Další změny v oblasti DPH čekaly Českou republiku až se vstupem do Evropské unie 1. 5. 2004, kdy bylo zapotřebí, aby byly sazby přiblíženy tzv. Šesté směrnici, a tak začíná období harmonizace. K 1. 5. 2004 byla tedy základní sazba snížena na 19 %. Také bylo zapotřebí přeskupit rozložení výrobků, jež spadaly do základní a snížené sazby DPH, jelikož na území ČR byly někdy sazby aplikovány na různé typy zboží a služeb odlišně. Jen osvobozená plnění se na zdanitelná plnění neměnila, jelikož ve většině případů odpovídala nastavení dle tzv. Šesté směrnice.

K prvnímu navýšení snížené sazby dochází 1. 1. 2008 na hodnotu 9 %. O dva roky později jsou obě sazby zvýšeny o jeden procentní bod. V roce 2010 byla snížená sazba dosti citelně navýšena o čtyři procentní body. O rok později opět došlo k navýšení obou sazeb o jeden procentní bod. V roce 2015 došlo k zavedení druhé snížené sazby ve výši 10 % a v takových výších se tyto tři sazby daně z přidané hodnoty používají na území České republiky dodnes.

### 3 Přechodný a navržený systém režimu daně z přidané hodnoty

Obsahem této kapitoly je objasnění současného přechodného režimu daně z přidané hodnoty, přičemž je taktéž vysvětlen princip a důvod přechodného režimu v EU. Druhou část této kapitoly tvoří popis návrhu Komise o zavádění konečného systému zdanění obchodu mezi členskými státy EU a stanovisko České republiky vůči Konečnému režimu DPH. Zdrojem této kapitoly je zejména Smith (1997) a návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy, pokud není v textu uvedeno jinak.

#### 3.1 Přechodná období

Přechodná období obecně slouží zejména pro snadnější vstup nových členských států do Evropské unie, konkrétně splnění všech podmínek v okamžiku vstupu do EU. Jedná se tedy o dočasné výjimky z primárního nebo sekundárního práva ES nebo EU, které jsou ujednány s nově přistoupivšími členy a jsou zakotveny v přístupové smlouvě. Přechodná období rovněž zvyšují flexibilitu v rámci všech oblastí evropské integrace, což se samozřejmě výrazně dotýká také oblasti politiky daně z přidané hodnoty, kdy zejména po roce 1993 po zavedení nového systému DPH v EU bylo potřeba rychle reagovat na zjištěné nedostatky tak, aby systém co nejlépe fungoval ve všech zemích EU. *Šlosarčík (2004)* rozděluje přechodná období dle následujících hledisek:

- trvalost či přechodnost výjimky,
- délka přechodného období,
- horizontální či vertikální charakter,
- zaměření výhod,
- homogenita,
- vnitřní struktura.

Již z názvu „přechodná období“ vyplývá, že tato výjimka by měla být pouze dočasného charakteru, nicméně objevují se i výjimky s neurčitým termínem ukončení, lze tedy hovořit o **trvalých výjimkách**. Takovým příkladem může být omezení nabývání nemovitého majetku v Dánsku a na Alandských ostrovech. Česká republika si také dojednala trvalou výjimku, konkrétně se jedná o zdanění ovocných destilátů vyrobených malopěstiteli.

V rámci **délky přechodných období** *Šlosarčík (2004)* uvádí jejich rozdělení na krátkodobá (do 36 měsíců), střednědobá (3 až 5 let) a dlouhodobá (nad 5 let), přičemž jako maximální délka přechodného období je uváděna 10 až 12 let. Delší přechodné období se poté již vzhledem k dynamice integrace považuje za výjimku trvalého charakteru.

**Horizontální** či procesní charakter přechodného období se vyznačuje odlišnou legislativní, kontrolní nebo vymáhací procedurou pro nové členské státy. Jedná se například o nižší zastoupení v institucích EU či omezení hlasovacího práva. Naopak přechodná období zaměřená na konkrétní oblast evropské integrace jako je daňová politika či volný pohyb osob, se označují jako **vertikální** nebo také oborové. Konkrétně se může jednat například o část daňové politiky, například přechodné období v segmentu zachování snížené sazby DPH na konkrétní zboží či službu.

Z hlediska **zaměření výhod** přechodných období rozlišujeme zejména výjimky vyjednané novými členskými státy, zejména pro snadnější integraci, nebo výjimky pro stávající členské státy Evropské unie.

**Homogenitu** přechodných období posuzujeme z hlediska uplatnění výjimky pro všechny nové členské státy přistupující ve stejném období nebo individuálně pro jednotlivé státy. Taktéž homogenitu přechodných období hodnotíme z pohledu zavedení výjimky se všemi členskými státy nebo jen vybranými.

Přechodné období může mít také svou vlastní strukturu, dochází pak k rozfázování přechodného období na dílčí celky. Takováto **vnitřní struktura** má pomoci snadnější integraci daného členského státu v konkrétní oblasti evropské integrace.

Také **Česká republika** si vyjednala několik přechodných období při svém vstupu do EU. V oblasti volného pohybu kapitálu se jednalo o omezení nabývání rekreačních objektů pro občany jiných států EU a pro společnosti se sídlem v jiném státě EU. Délka tohoto přechodného období byla 5 let. V rámci zemědělské politiky se jednalo o přechodné období týkající se hygienických předpisů pro zpracovatelské podniky či výjimka do konce roku 2009 pro minimální rozměry klecí pro slepice. Přechodné období týkající se ochrany životního prostředí se soustředila především na zmírnění finančních nákladů spojených se vstupem do EU. Konkrétně se jednalo o přechodné období s platností do konce roku 2010 o neuplatnění požadavku na to, aby každá obec o velikosti od 2 do 10 tisíc obyvatel měla vlastní čističku odpadních vod nebo byla napojena na čistící systém jiné obce. Česká republika dále dojednala v oblasti energetiky přechodné období pro vytváření minimálních nouzových zásob

ropy a otevírání trhu se zemním plynem. Prioritou v rámci vyjednávání o přechodných obdobích však pro českou republiku byla oblast daňové politiky. Do konce roku 2007 se podařilo vyjednat přechodné období pro zachování snížené sazby DPH pro dodávky tepla a teplé vody pro bydlení a pro stavební práce při výstavbě objektů určených pro bydlení. Dále byly ujednány dvě trvalé výjimky, konkrétně vyšší úroveň minimálního obratu pro účely povinné registrace plátců daně z přidané hodnoty do 35 000 EUR a osvobození od spotřební daně na alkoholické výrobky připravované z vlastních surovin a pro vlastní spotřebu.

### 3.2 Přechodný režim DPH

Evropský systém DPH praktikovaný **do roku 1993** byl postaven na principu místa státu určení a tudíž veškeré zboží a služby prodané konečnému spotřebiteli byly zdaněny stejnou sazbou bez ohledu na poskytnutí v tuzemsku nebo v zahraničí. Zejména hraniční kontroly umožňovaly ověření použití nulové sazby nebo povinnost platit daň při dovozu zboží. Zatímco existovaly hraniční kontroly, politiky DPH členských států byly, do značné míry, v jejich vlastní režii. Rozdíly v sazbách daně z přidané hodnoty neměly žádný vliv na konkurenční postavení národních firem, protože DPH bylo vybráno před tím, než bylo zboží dodáno do jiného členského státu. Docházelo však k jiným problémům, zejména v oblasti daňových podvodů.

*Smith (1997)* popisuje, že s uplatňováním jednotného evropského trhu došlo v roce 1993 k odstranění kontrolních mechanismů na hranicích mezi členskými státy EU. Se zrušením hraničních kontrol izolace domácí politiky DPH skončila a politiky členských států v rámci DPH začaly mít dopad na zájmy ostatních členských států, ve dvou ohledech. Za prvé, s volným pohybem zboží existuje nyní více prostoru pro individuální přeshraniční nákupy a tudíž možnost využití rozdílů sazeb mezi členskými státy. Za druhé, bez hraničních kontrol členské státy ztratily jeden kontrolní nástroj. Účinné vybírání daní tak nyní vyžaduje větší součinnost mezi členskými státy, než když existovaly hraniční kontroly. Komise tak z důvodu zrušení hraničních kontrol navrhla přechod od systému DPH založeném na principu země určení před rokem 1993 na systém DPH založený na principu země původu po roce 1993, který by byl za této situace efektivnější. Z důvodů značně odlišných sazeb DPH jednotlivých členských zemí a také z důvodu neexistence clearingového systému, který by zajišťoval spravedlivé přerozdělování příjmů z DPH, byl tento návrh členskými státy odmítnut.

V EU byl tedy **od 1. 1. 1993** zaveden nový systém DPH, který má však z důvodů výše uvedených podobu přechodného režimu DPH. Tento systém byl přijat na základě dvou směrnic



91/680/EEC z 16. 12. 1991 a 92/77/EEC z 19. 12. 1992, přičemž první obsahuje doplnění společného systému DPH s přihlédnutím ke zrušení hranic a druhá se zabývá harmonizací sazeb DPH. Přechodný režim DPH v EU se dle *Smithe (1997)* vyznačuje následujícími rysy:

- snížení autonomie států v oblasti sazeb DPH,
- uplatnění principu země původu v některých případech,
- uplatnění systému odložených plateb.

Byly nastaveny spodní hranice pro základní sazbu DPH ve výši 15 % a snížené sazby DPH ve výši 5 %. Přechodný režim uplatňuje jak princip země určení, tak i princip země původu. Princip země určení je aplikován v případech obchodů mezi plátcí DPH, kdy dodavatel uplatňuje nulovou sazbu a odběratel podává daňové přiznání se sazbou DPH členského státu, do kterého je zboží dopraveno a na základě podmínek tohoto členského státu. Odběratel má tedy zodpovědnost za správné určení daně z přidané hodnoty, přičemž si následně může uplatnit nárok na odpočet daně jako daně na vstupu. Naopak nákupy konečných spotřebitelů jsou zdaňovány na základě principu země původu s určitými výjimkami. Těmito výjimkami jsou například nákupy v rámci zásilkového obchodu nebo nákupy osobních automobilů osobami nepovinnými k dani. Systém odložených plateb je uplatňován pouze u intrakomunitárních plnění, tedy za situace, kdy pro dodavatele je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeným plněním. DPH v rámci pořízení zboží z jiného členského státu je tak účtováno až na úrovni prvního domácího kupujícího, který sám stanoví DPH a následně mu vzniká nárok na odpočet daně na vstupu.

Dle *Gensera (2003)* je již od svého počátku přechodný režim DPH podroben kritice ze strany Komise i vlád členských států. Za slabá místa přechodného režimu jsou považovány zejména tyto tři oblasti:

- odlišné sazby DPH,
- narušení řetězce DPH na citlivém místě,
- problém asymetrie administrativní zátěže obchodníků.

Možnost využít **rozdílné sazby DPH** v různých členských státech vytváří prostor pro cenovou arbitráž a výsledkem je přesun příjmů z DPH do zemí, kde je zavedena nižší sazba daně. Tento problém může vést až ke strategické konkurenci mezi vládami jednotlivých členských států. Dochází tak k omezování rovného konkurenčního prostředí na území EU.

K **narušení řetězce DPH** dochází prostřednictvím odložených plateb, což následně může vést k velkým daňovým podvodům. Je to dáno značným časovým okamžikem mezi dodáním do jiného členského státu a platbou DPH v zemi příjemce u zboží, u kterého se uplatňuje nulová sazba v zemi dodavatele.

**Asymetrie administrativních nákladů** spočívá v rozlišování transakcí na ty, které se uskuteční se třetími zeměmi a na ty, které se uskuteční uvnitř EU, jelikož u obou typů transakcí jsou uplatňovány různé režimy daně z přidané hodnoty. Dochází tak k dalším nákladům obchodníků na zjišťování země původu zákazníka. Stanovisko Komise v této záležitosti zní následovně: *„Jednotný trh by měl fungovat za stejných podmínek a stejným způsobem jako domácí trh, a toto také aplikovat v oblasti DPH. ... Musí se zároveň používat pouze dva daňové systémy – jeden, který se týká transakcí se třetími zeměmi a druhý, který se týká transakcí provedených uvnitř Společenství.“* Není však možné jednoznačně vyčíslit úspory, které by odstranění asymetrie administrativní zátěže obchodníků přineslo a na druhé straně, jak moc tato asymetrie brání v obchodování mezi členskými státy.

V roce 1996 ve snaze odstranit tyto problémy přechodného režimu byl Evropskou komisí předložen rozsáhlý návrh společného systému DPH. Tento měl do roku 2002 nahradit přechodný systém a vyznačoval se těmito rysy:

- zrušení nulové sazby u exportu, ale zachování kompenzačního efektu,
- DPH z obchodů v rámci EU je uvalena na základě jednotného fakturačního systému EU,
- meziprodukty a spotřební zboží prodané na maloobchodní úrovni jsou zdaněny na základě principu země určení,
- DPH u všech zdanitelných transakcí je vybírána v místě sídla prodejce nebo výrobce bez ohledu na umístění transakcí,
- DPH je vybírána národními daňovými úřady, příjem je pak EU přerozdělen mezi jednotlivé státy,
- daňové základy a sazby DPH jsou harmonizovány,
- daňové úřady jednotlivých zemí musí respektovat standardizovaná pravidla výběru a kontroly plateb DPH a jsou povinné spolupracovat s daňovými úřady ostatních členských států EU.

Ambiciózní návrh Komise z roku 1996 však ztroskotal na neochotě členských států přijmout, že by jejich příjmy byly částečně závislé na přidělování EU a vystavily

by tak své příjmy z DPH rizikům laxního vybírání ze strany ostatních členských států. Pokud by byla přijata všechna opatření, nebylo zaručeno, jak dobře budou fungovat v praxi. Z důvodu kritiky návrhu Komise z roku 1996 ze strany různých členských států se Komise v roce 2000 rozhodla jej nerealizovat a jít cestou zlepšování současného přechodného režimu DPH. Zlepšení přechodného režimu bylo postaveno na zjednodušení a modernizaci současných pravidel, jejich jednotném používání a propracované administrativní spolupráci mezi daňovými úřady členských států.

### 3.2.1 Nedostatky současného přechodného režimu z roku 1993

Debata a návrhy na definitivní režim DPH vychází zejména z nedostatků současného přechodného režimu. Cílem je tedy vytvořit takový režim, který tyto nedostatky odstraní nebo alespoň zmírní. *Smith (1997)* za hlavní nedostatky současného přechodného režimu, vyjma již výše zmíněných, považuje tyto:

- složitost,
- zastaralé funkce,
- rozdíly mezi jednotlivými členskými státy.

**Složitost** vyplývající zejména z některých změn zavedených do systému DPH s cílem vyrovnat se se zrušením hraničních kontrol. Komise poukazuje na následující zdroje složitosti:

- pravidlo místa dodání umožňující identifikaci místa, kde má být transakce považována za zdanitelné plnění, tedy určení členského státu, ve kterém je daň splatná. V případě určitých typů transakcí (např. v rámci poskytování marketingových služeb či elektronických služeb), stanovení místa plnění není jednoduché a je závislé na celé řadě faktorů (místo provozovny, místo uskutečnění služby, místo pobytu příjemce a další), z nichž některé jednotliví obchodníci nemohou s jistotou posoudit. Výsledkem je, že někteří obchodníci se zaměří jen na transakce, které nemusí být zdaňovány, zatímco jiní, zejména malé podniky, se mohou rozhodnout zcela ignorovat obchodování v rámci EU;
- úprava týkající se osob neusazených v tuzemsku může způsobit problémy firmám, které mají platit daň v členských státech, kde nejsou usazený. To vyžaduje, aby pracovaly s neznámými právními předpisy a postupy, a v některých případech je nutné nést náklady na zaměstnání daňového poradce tak, aby daná firma zvládla své daňové záležitosti v členském státě;

- zvláštní režimy pro zásilkový prodej, motorová vozidla a obchody organizací v rámci osvobozeného DPH jako jsou orgány veřejné správy v jiných členských státech. Ty byly zavedeny s cílem vypořádat se s určitými obtížemi vyplývajícími ze zrušení hraničních kontrol a zahrnout odchylky od základního systému DPH pro určité typy transakcí.

**Zastaralé funkce systému DPH**, zejména jejich závislost na monitorování fyzického pohybu zboží. Ačkoli zrušení hraničních kontrol znamená, že je nyní mnohem složitější sledovat a kontrolovat pohyb zboží mezi členskými státy, je systém stále závislý na kritériích, která jsou založena na fyzickém pohybu. Komise uvádí, že systém není vhodný pro moderní obchodní praktiky a je zdrojem právní nejistoty pro firmy i daňovou správu, jelikož obě strany nemají reálné prostředky k prokázání skutečné skutkové podstaty.

**Rozdíly v použití mezi členskými státy.** Navzdory koordinovanému zavádění daně z přidané hodnoty ve všech členských státech a právních předpisů EU, daně zejména šestou směrnicí o vymezení charakteristických znaků společného systému DPH, jsou v praxi významné rozdíly ve způsobu, jakým je uplatňována DPH mezi členskými státy. Tyto rozdíly vznikají z důvodu rozdílů ve způsobu, jakým byly směrnice o DPH transponovány do vnitrostátních právních předpisů. A to vzhledem k velikosti vlastního uvážení uděleného členským státům v šesté směrnici, z důvodu přiznání mnoha výjimek, včetně těch, které umožňují členským státům nadále postupovat dle praktik před zavedením šesté směrnice.

Komise tvrdí, že dohromady tyto tři faktory vedou k problémům současného přechodného systému, které nemohou být vyřešeny dalším jeho zjednodušováním a úpravami. Je potřeba zásadně přehodnotit celý systém DPH ve světle dnešního stavu, zejména vnitřního trhu bez hranic, a navrhnout zcela komplexní definitivní režim daně z přidané hodnoty.

### 3.2.2 Pilíře definitivního režimu DPH

Obsahem této části je popis a zhodnocení hlavních navržených prvků, které by měly tvořit základní pilíře nového přístupu Komise v rámci systému DPH neboli definitivního režimu a popsat jejich vzájemný vztah. *Smith (1997)* uvádí těchto 5 prvků:

- jediné místo plnění pro každý obchod. Firmy se budou zabývat systémem jednoho členského státu v oblasti DPH a určení DPH z jejich obchodů bude záviset na místě plnění zúčastněných podniků, nikoli na místě transakce nebo umístění nebo fyzickém pohybu zboží a služeb, které jsou obchodovány;

- zrušení stávajícího režimu obchodu pro export s nulovou sazbou DPH uvnitř EU a nahrazení jej prodloužením řetězce DPH o přeshraniční transakce. Zboží bude obchodováno způsobem DPH mezi podniky nacházející se v různých členských státech úplně stejně jako transakce mezi firmami umístěnými ve stejném členském státě;
- systém rozdělení příjmů z DPH pro členské státy založený na statistických agregátech spotřeby spíše než na odvození výnosů nebo na jiných údajích týkající se jednotlivých daňových plateb či jednotlivých transakcí;
- kompletní jednotnost v rozsahu a definici DPH, uniformita nebo těsná konvergence sazeb;
- spolupráce a dohled EU v rámci správy DPH, výběru a kontroly operací v členských státech.

### **Jedno místo plnění**

Tento pozoruhodný prvek v systému DPH byl poprvé představen v návrhu Komise v roce 1996. Jediné místo plnění je zamýšleno tak, aby se firmy nemusely vypořádávat s daňovými orgány ve více než jednom členském státě. A to z toho důvodu, že některé podniky mohou čelit vysokým fixním nákladům na dodržování předpisů DPH při vstupu na nové trhy kvůli potřebě vypořádat se s neznámým systémem DPH.

Druhým lákadlem jediného místa plnění je to, že eliminuje potřebu definování umístění transakcí a že již nebude třeba se zabývat otázkou fyzického pohybu zboží. Povinnost odvést DPH nastane v okamžiku, kdy dojde k transakci zboží mezi firmami a pohyb zboží mezi členskými státy se tak stane irelevantní vzhledem k systému DPH. Finanční úřady různých členských států by se zapojily do šetření pouze konkrétních transakcí v případě, že by zúčastněné firmy měly sídlo pro účely DPH v různých členských státech.

Návrh jediného místa plnění v rámci návrhu definitivního režimu Komise s sebou nese různorodé otázky, na které je nutné najít odpověď. *Smith (1997)* v souvislosti s jedním místem plnění uvádí následující otázky:

- Jak by měl být definován rozsah nároku podnikatelského subjektu na jediné místo plnění?

- Jednalo by se o jednoduché pravidlo, že každý subjekt by měl pouze jedno sídlo z pohledu DPH? Pokud ne, jaké další typy propojených podniků či podnikatelských aktivit by spadaly do systému jednoho místa plnění?

Dle *Smithe (1997)* by bylo jednou z možností definování sídla pro účely DPH stejným principem jako v oblasti zdanění právnických osob. To by přineslo výhodu pro finanční úřady, kterým by to umožnilo křížovou kontrolu údajů v rámci zjištění DPH a vymáhání daně z příjmu právnických osob. Komise však argumentovala proti použití konceptu stálých provozoven pro účely DPH, který určuje, zda osoba povinná k dani je předmětem zdanění právnických osob v konkrétní jurisdikci. V případě podnikání s prodejními místy v různých členských státech by firma byla povinná k dani z přidané hodnoty v každém členském státě, čímž se snižuje zjednodušení, které v sobě obsahuje prvek jednoho místa plnění.

Problém stanovení místa plnění u elektronicky poskytovaných služeb, telekomunikačních služeb a služeb rozhlasového a televizního vysílání poskytovaných osobám nepovinným k dani s místem plnění na území EU je v současném přechodném režimu od 1. ledna 2015 vyřešen pomocí zavedení zvláštního režimu jednoho správního místa, tzv. Mini One Stop Shop („MOSS“), přičemž u vybraných služeb se místo plnění přesouvá do místa příjemce služby. Osoba povinná k dani, která tento režim chce využívat, se nemusí při poskytování vybrané služby registrovat k DPH v každém jednotlivém členském státě, kam byla vybraná služba poskytnuta, ale své povinnosti k DPH plní prostřednictvím pouze jednoho členského státu. Daňová správa tohoto členského státu pak následně provádí výběr, evidenci a odvod vybrané daně do dotčených členských států. Registrace do tohoto režimu je zcela dobrovolná.

- Firmu, která by splňovala kritéria pro zdanění jako jeden subjekt by danila jako jeden subjekt na základě požadavku nebo by si jednoduše mohla vybrat? Podniky působící ve více než jednom členském státě by se mohly například rozhodnout, že náklady na dodržování předpisů DPH budou nižší, pokud budou řešit DPH v každé ze svých poboček lokálně, než když její pobočky ve všech členských státech budou předmětem kontroly DPH v jednom členském státě.
- Mohou si podniky vybrat pro účely DPH své sídlo? Pokud ne, jaká pravidla budou určovat jejich sídlo?

Je třeba poznamenat, že z hlediska definice jednoho místa plnění si může kterákoliv firma *de facto* zvolit sídlo pro účely DPH. Nabídnout firmám svobodnou volbu členského státu jako

sídla pro účely DPH je jednoznačně problematické. I když to nebude mít žádné důsledky pro členské státy v oblasti příjmů, neboť jak návrh Komise dále předpokládá, výnosy z DPH budou rozděleny mezi členské státy v závislosti na struktuře spotřeby, volba sídla by mohla výrazně ovlivnit administrativní náklady hrazené na fungování finančních úřadů, účinnost dodržování a vymáhání práva. I kdyby daňové sazby byly v celé EU jednotné, je nepravděpodobné, že podniky by byly indiferentní při volbě sídla. Mohly by, za jinak stejných podmínek, pravděpodobně preferovat sídlo pro účely DPH v členských státech, které vynakládají malé náklady a úsilí na vymáhání DPH. Existuje tak nebezpečí umožňující firmám zvolit neefektivní rozhodování.

### **Zrušení nulové sazby DPH při exportu**

Zrušení nulové sazby při dodání do jiného členského státu je úzce spojeno s výběrem jednoho místa plnění pro jakýkoliv podnik. Pohyb zboží mezi členskými státy v rámci stejného podniku by byl nezdaněný. Prodeje mezi podniky, ať už se týkají transakcí mezi členskými státy nebo v rámci téhož členského státu, by byly zdaněny na stejném základě.

Zrušení systému nulové sazby při dodání do jiného členského státu a jeho nahrazení systémem, ve kterém je zboží obchodováno mezi členskými státy včetně DPH, nemá žádné důsledky pro konečné daňové zatížení určitého řetězce výroby a prodeje. V prvním případě, by příjemce neměl nárok na odpočet DPH na vstupu. Ve druhém případě, nárok na odpočet DPH na vstupu vzniká. Zde se vyskytuje významný rozdíl v cash-flow, i když hodnota závisí na načasování plateb DPH, příjmů a úrokových sazeb, jejichž odchylka má poměrně malý vliv. Pravděpodobně to může pomoci kompenzovat některé z vyšších nákladů na dodržování předpisů DPH z transakcí v rámci EU.

S návrhem Komise na jedno místo plnění výhoda cash-flow připadne na transakce, které zůstanou v rámci jednoho podniku na úkor těch, které se uskuteční mezi podniky. Ve skutečnosti systém jednoho místa plnění by měl tendenci vytvářet mírnou fiskální zaujatost ve prospěch vertikální integrace obchodních aktivit.

### **Systém rozdělení příjmů z DPH**

Na základě návrhu Komise, bude systém rozdělování příjmů z DPH v členských státech změněn, a to jak z důvodu změny základu, ze kterého je DPH vypočítána, tak i z důvodu harmonizace sazeb, se kterou se počítá. První z nich bude měnit rozdělení daňových příjmů mezi členské státy. Toto přerozdělení bude mít dle *Smithe (1997)* dva aspekty:

- jedním z nich je přerozdělování, které vzniká v důsledku rozšíření řetězce DPH o vratku a zisk peněz z obchodů přes hranice v rámci EU. Členské státy, které vrátí více peněz na DPH, než vybrali na DPH z vyvezeného zboží tak ztratí příjmy a ty, u kterých je tomu naopak, příjmy získají. Tato realokace byla jedna z nejspornějších aspektů návrhu z roku 1987. Členské státy s velkým přebytkem obchodu uvnitř EU by získaly značné dodatečné příjmy z DPH na úkor těch, kteří mají uvnitř EU deficit obchodní bilance. Mechanismy, které byly navrženy, jak se vypořádat s přerozdělením příjmů nezískaly důvěru členských států, které se obávaly, že by byly buď přehnaně byrokratické, nebo by mohly být nepřijatelně nepřesné;
- druhé přerozdělení vzniká v případě návrhu z roku 1996, který nebyl obsažen v systému z roku 1987. Jedná se o problém nového systému jednoho místa plnění a podniků obchodujících ve více než jednom členském státě. Rozsah a směr tohoto přerozdělení je obtížné posoudit. Pro posouzení přerozdělení příjmů vyplývající z jediného místa plnění je nutné vědět, jaký je podíl obchodů týkající se subjektů registrovaných k DPH mezi členskými státy EU. Pak by pomoci výzkumu a statistických údajů mohlo proběhnout porovnání přerozdělení příjmů před a po zavedení systému jednoho místa plnění a konstatování závěrů, jak velký vliv na přerozdělení příjmů bude mít.

Komise navrhuje, aby systém přerozdělování příjmů v jednotlivých členských státech byl založen na statistickém šetření s využitím agregátních makroekonomických dat, přičemž by se neměl „pokoušet“ identifikovat příjmy jednotlivých členských států z jednotlivých transakcí nebo provádět započtení částek v rámci přerozdělení, které by reflektovalo DPH na vstupu a výstupu. Komise uvádí, že přerozdělení příjmů na úrovni jednotlivých transakcí by vyžadovalo údaje, které firmy poskytují v daňových přiznáních a že to je v rozporu se základním principem, že transakce tuzemské i uvnitř EU jsou zdaňovány stejným způsobem.

Zatímco důvody uvedené Komisí, které uvádí, aby se zabránilo přerozdělení příjmů na základě údajů získaných z jednotlivých transakcí, jsou méně než přesvědčivé, *Lee, Pearson a Smith (1988)* tvrdí, že přerozdělení příjmů na základě údajů týkajících se jednotlivých transakcí vyžaduje, aby členské státy byly motivovány ke shromažďování příslušných dat. Bohužel zde existuje fakt, že vzhledem k příjmům budou členské státy uplatňovat větší úsilí ke sledování příjmových operací, protože by to vedlo k větším příjmům, a naopak by se téměř nezabývali dodáním, jelikož by to zvýšilo jejich část v rámci přerozdělení.



Jako alternativa k výpočtu daňové úpravy pomocí dat získaných z transakčních záznamů by bylo možné, jak *Keen a Smith (1996)* popisují, vypočítat požadované přerozdělení příjmů pomocí souhrnných obchodních dat, které by měly být získány z obchodních transakcí uvnitř EU. Keen a Smith taktéž poukazují na to, že přesnost údajů o obchodech může být narušena zrušením hraničních kontrol a postupů uvnitř EU.

Směr současných návrhů Komise je však zásadně odlišný. Přerozdělení příjmů na základě údajů o agregátní spotřebě by měl zajistit, aby jednotlivé země nárokovaly výnosy odděleně od výše příjmů z DPH skutečně získaných od firem registrovaných v každé zemi. Počet firem registrovaných v zemi a příjmy vyplývající z jejich obchodních aktivit na území EU určí administrativní zátěž, kterou každá země ponese při správě DPH a jejím vymáhání. Nicméně pokud se všechny příjmy spojí a mezi členské státy rozdělí v poměru ke skutečné spotřebě, pak příjmy, které finanční úřady vybírají, nemají žádný vliv na příjmy, na které bude mít země nakonec nárok. To má své výhody, systém příjmů z DPH ve všech členských státech by měl podléhat pouze malým odchylkám (mimo účinků harmonizace sazeb, které tyto návrhy vyžadují) a země by neměly navzájem „soutěžit“ o co největší počet firem v rámci registrace k DPH za účelem maximalizace jejich příjmů. Má to však také nevýhody. Země přebírá administrativní zátěž, která nemusí být úměrná příjmům nakonec odvozeným (pokud nebudou kompenzovány náklady na správu daně).

### **Jednotnost v rozsahu, definici a sazbách DPH**

Systém předpokládá jednotnost sazeb nebo sazby si velmi blízké, ačkoli Komise nestanovila, jaká by ta jednotná sazba měla být.

V současné době existují značné rozdíly mezi členskými státy v sazbách DPH. Jak již bylo zmíněno ve druhé kapitole, konkrétně v Tab. 2.1, základní sazba se pohybuje od 17 % v Lucembursku až do 27 % v Maďarsku. Značné rozdíly jsou také ve snížených sazbách.

Tab. 3.1 ukazuje, že členské státy se rovněž liší, pokud jde o rozsah celkového daňového zatížení a velikost příjmů z DPH vzhledem k hrubému domácímu produktu. Nejvyšší daňové příjmy, téměř 50 % HDP, jsou ve Francii a v Belgii, a naopak nejméně tvoří daňové příjmy v Irsku a v Rumunsku. Příjmy z DPH vzhledem k HDP jsou nejvyšší v Chorvatsku, téměř 13 % a nejnižší v Irsku 4,7 %.

**Tab. 3.1 Příjmy z DPH v jednotlivých státech Evropské unie v roce 2016 v %**

Členský stát	Celkové daňové příjmy k HDP	Příjmy z DPH k HDP
<b>Belgie</b>	47	6,8
<b>Bulharsko</b>	29	9
<b>Česká republika</b>	35	7,4
<b>Dánsko</b>	47	9,5
<b>Estonsko</b>	34	9,4
<b>Finsko</b>	44	9,1
<b>Francie</b>	48	6,9
<b>Chorvatsko</b>	38	13
<b>Irsko</b>	24	4,7
<b>Itálie</b>	43	6,2
<b>Kypr</b>	34	8,6
<b>Litva</b>	32	7,7
<b>Lotyšsko</b>	30	7,7
<b>Lucembursko</b>	40	6,3
<b>Maďarsko</b>	39	9,4
<b>Malta</b>	34	7,8
<b>Německo</b>	40	7
<b>Nizozemí</b>	39	6,9
<b>Polsko</b>	34	7,1
<b>Portugalsko</b>	37	8,5
<b>Rakousko</b>	43	7,8
<b>Rumunsko</b>	26	8,1
<b>Řecko</b>	42	7,3
<b>Slovensko</b>	32	6,7
<b>Slovinsko</b>	37	8,3
<b>Spojené království</b>	35	6,9
<b>Španělsko</b>	34	6,4
<b>Švédsko</b>	45	9,3

Zdroj: europa.eu

Míra fiskální úpravy je nezbytná, pokud chtějí členské státy vybírat DPH na společné celounijní bázi. Pokud by se stanovila společná sazba daně někde poblíž současné průměrné sazby daně všech členských států, muselo by dojít k významným fiskálním úpravám v některých členských státech vzhledem k sazbě daně z přidané hodnoty nahoru nebo dolů. V některých členských státech by tak došlo ke zvýšení sazby daně z přidané hodnoty, řádově o 4 až 5 procentních bodů, což by znamenalo obrovský šok na cenovou hladinu v dané zemi a nutnost použití makroekonomických nástrojů *Smith (1997)*.

Konkrétní sazba daně, na kterou by členské státy měly sjednotit svou sazbu, nebyla Komisí specifikována. Volba takovéto sazby by byla přirozeně sporná. Sazby v současnosti nastavené členskými státy pravděpodobně odráží společenské a politické preference a skutečnost, že vysoké sazby DPH mohou být efektivnější pouze v některých členských státech. Pokud Komise upřednostňuje nějakou harmonizovanou sazbu, tak pak tu o něco vyšší, než je průměr současné sazby členských zemí EU. Důvodem je to, že vyšší příjmy z DPH by dovolily státům snížit daně z příjmů a tudíž by mohl být podpořen růst zaměstnanosti. Tento argument přináší zásadní nepochopení, jelikož zisk marginální hodiny práce odpovídá stejně vysokým nákladům na daň z příjmu a vzhledem k vyšším cenám z důvodu vyšší DPH, tak není žádný pádný argument domnívat se, že změna poměru zdanění od daně z příjmu k vyšší DPH bude mít pozitivní vliv na míru zaměstnanosti.

Poslední návrh směrnice, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o sazby daně z přidané hodnoty, vydala Komise dne 18. ledna 2018. Tento návrh je plně v souladu s konečným systémem DPH předloženým Komisí v říjnu 2017. Podstata návrhu spočívá v možnosti využívání současných dvou snížených sazeb DPH v rozmezí od 5 % do výše základní sazby DPH, která je stanovena v minimální výši 15 %. Dále má členský stát možnost nadále využívat jedni nulovou sazbu DPH, tedy osvobození od DPH. Novinkou je možnost zavedení další snížené sazby DPH ve výši od 0 % do výše snížených sazeb. Taktéž musí členské státy v zájmu ochrany veřejných příjmů, aby vážený průměr saze DPH činil alespoň 12 %.

I když členské státy mají značný prostor pro volbu sazby DPH, není toto žádoucí stav. Vzhledem k tomu, že sazby DPH všech obchodů, ale nejen těch, ze kterých plynou příjmy, by mohly díky variabilitě sazby DPH vyvolat změny ve struktuře lokality a konkurenčního postavení různých firem. Taková zkreslení znamenají náklady mrtvé váhy a přesto, že tyto náklady mohou vznikat především v členských státech, které se rozhodnou stanovit vyšší sazby DPH, tak výběr systému DPH, který vede k těmto nákladům, nemůže být efektivní.

Dalším problémem návrhu je pravomoc členských států v rámci volby odchylky v sazbách daně z přidané hodnoty, což úzce souvisí se systémem přerozdělování příjmů. Jak již bylo uvedeno výše, předpokládá se, že celkové příjmy z DPH by byly rozděleny mezi členské státy za použití statistiky agregátní spotřeby. Systém tudíž neobsahuje žádnou přímou souvislost mezi příjmy z daně z přidané hodnoty od firem určitého členského státu a příjmy, které tento členský stát nakonec přijímá.

- Co tedy bude výsledkem zvýšení sazby DPH na podniky zdaňované v konkrétním členském státě?

Mohou nastat dvě situace. Jedna z nich, což by bylo v rozporu se statistickým rozdělením příjmů z DPH aplikované na základní příjmy, by pro členský stát znamenala jednoduše zisk dodatečných příjmů od těchto firem. Nárok členského státu na výnos bude záviset na celkovém obratu firem registrovaných k DPH v EU, a zde by mohla nastat značná nerovnost mezi členskými státy. Ty s velkým základem daně na osobu by měly větší prospěch z pravomoci měnit sazby DPH, jak tvrdí *Smith (1997)*.

### **Administrativní spolupráce**

Administrativní spolupráce má zásadní význam v systému navrhovaného Komisí, a to ze dvou hlavních důvodů.

Za prvé, nárok na příjem členských států již není závislý na příjmech, které daný stát vybere, ale je výsledkem rozdělení založeném na celkových výnosech. To znamená, že pobídka pro členské státy, aby věnovaly prostředky na shromažďování příjmů a vymáhání DPH je nízká, neboť si v průměru členský stát zachová pouze jednu osmadvacetinu dodatečného výnosu. Samozřejmě, že existuje nějaký limit, kolik úsilí a prostředků by členské státy měly investovat do sběru daní a vymáhání práva, jelikož by mohl nastat okamžik, kdy jejich poměr příjmů z DPH na agregátní spotřebu klesne pod úroveň ostatních členských států a to by vzbudilo pozornost laxního výběru a prosazování. To však stále nabízí velký prostor pro laxnost, protože poměr příjmů na spotřebu se může lišit z mnoha legitimních důvodů. V současnosti již existuje variace tohoto poměru v jednotlivých členských státech, a to i v současném systému, kde členské státy čelí přímé motivaci investovat prostředky na výběr daní. Rozdíly v poměru příjmů na spotřebu mohou být zvýšeny na základě návrhu Komise, protože výnosy shromážděné členským státem by závisely na zdanitelném základu firem registrovaných k DPH v tomto členském státě, a to může být velmi odlišné od hladiny spotřebitelských výdajů. Ideální by byla existence zdroje alternativních souhrnných údajů, který by poskytoval spolehlivý ukazatel účinnosti při výběru příjmů a byl by odvozen nezávisle na fiskálních procesech. Avšak neexistují souhrnné údaje odpovídající základu DPH v rámci návrhu Komise, protože ten závisí na obratu firem registrovaných k DPH na finančních úřadech některého z členských států. „Hranice“ základu pro výpočet DPH v rámci návrhu Komise je definována hranicí činností skupiny firem spíše než podle geografických hranic a statistická data jsou získána ze zdrojů nezávislých na systému DPH, jak popisuje *Smith (1997)*.

*Smith (1997)* spatřuje druhý důvod pro větší administrativní spolupráci v rozšíření řetězce vybírání DPH a DPH na vstupu pro případy, kdy dotčené podniky jsou zaregistrovány u finančních úřadů k DPH z různých členských států. Stejně jako u návrhu Komise z roku 1987 je nezbytné, aby finanční úřady jednoho členského státu posuzovaly platnosti faktur jim předložených na základě nároku na DPH na vstupu v rámci DPH placeného finančním úřadům jiného členského státu. Stejně jako u všech těchto faktur je nutné, aby příslušné orgány příjmy prokázaly, tedy že faktury odpovídají skutečnému dodání zboží nebo služeb, na základě kterých bylo DPH již zaplacené.

### 3.3 Zavádění konečného režimu DPH

Komise 4. 10. 2017 navrhla zásadní reformu systému DPH v EU, která reflektuje závazek z roku 1967 k zavedení konečného systému DPH platném v celé EU a zejména nedostatky přechodného režimu v této kapitole uvedené. Nový systém vychází zejména z myšlenky, že obchodování na území EU by mělo být stejně jednoduché a bezpečné jako obchodování tuzemské, s tím souvisí zejména **zásada zdanění v členském státě určení**, neméně důležitý prvek systému je jeho odolnost proti daňovým podvodům. Legislativní kroky na cestě k zavedení konečného režimu DPH jsou obsaženy v akčním plánu a jsou rozděleny na dvě dílčí části, první je současný návrh, jehož koncept bude v této části rozebrán, druhá část bude Komisí zpracována v roce 2018.

Základní kameny první části návrhu Komise jsou následující:

- boj proti daňovým podvodům,
- One Stop Shop (tzv. jednotné kontaktní místo),
- certifikované osoby povinné k dani.

#### Podvody s DPH

Podvody s DPH jsou závažným problémem v celé EU. Ztráty na DPH z takových podvodných obchodů se odhadují na 50 miliard eur ročně. Zavedením propracovanějšího systému by pak tyto peníze mohly být použity do školství, zdravotnictví či na podporu zaměstnanosti. Podvody s DPH mohou nastat tehdy, když společnost, která získala DPH od svého kupujícího a měla by zaplatit tuto částku daňovému úřadu, nezaplatí, ale místo toho zmizí. Většina podvodů nastává, když společnost koupí zboží z jiného členského státu, protože přeshraniční nákup zboží v rámci EU je osvobozen od DPH. Karuselové podvody jdou ještě dále. V tomto případě podvodník stejné zboží několikrát koupí a prodá přes prostředníky.

Pokaždé se zvýší částka DPH, přičemž s podvodným kolotočem se tentýž výrobek několikrát objevuje na fiktivním trhu dříve, než podvodníci zmizí. Podvody s DPH se často objevují v odvětvích s vysokou hodnotou a malým objemem výrobků, jako jsou například mobilní telefony či počítačové čipy. Rovněž dochází k přesunu daňových podvodů do nových odvětví s nehmotnou povahou výrobků, jako jsou například emisní povolenky na znečištění ovzduší. V rámci boje proti rozsáhlým podvodům s DPH je rovněž důležité řešit procesy praní špinavých peněz, které často s podvody s DPH souvisí.

Návrh konečného režimu DPH počítá se zrušením osvobození od DPH v rámci přeshraničního obchodu na území EU. Taktéž výběr a placení DPH by mělo probíhat stejným způsobem jako u domácích transakcí. Přeshraniční prodeje budou zdaňovány sazbou platnou v zemi určení a vybraná částka daňovým úřadem země původu bude převedena do země, kde budou zboží a služby spotřebovány. V prvním kroku bude tento systém aplikován pouze na transakce se zbožím. Výsledkem tak bude jednodušší systém a obtížnější možnosti páchat podvody s DPH. Nutná je rovněž úzká spolupráce příslušných daňových orgánů členských států, zejména co se týče kontroly transakcí z hlediska daňových podvodů.

### **Portál One Stop Shop**

Díky zavedení elektronického portálu One Stop Shop, taktéž jednotné kontaktní místo, budou moci obchodníci podávat prohlášení a provádět platby prostřednictvím jediného on-line systému ve svém vlastním jazyce a podle stejných pravidel a administrativních šablon jako v jejich domovské zemi. Bude docházet k vzájemnému placení DPH členskými státy, stejně jako funguje dnes přeshraniční prodej elektronických služeb. Firmy se tak nebudou muset registrovat k DPH, podávat prohlášení a platit ve všech zemích EU, ve kterých působí.

Výsledkem bude jednodušší a administrativně méně nákladný systém pro přeshraniční obchodování v rámci EU. Konečným režimem pak bude samosprávná funkce systému DPH na úrovni EU, což umožní orgánům správy daně audit a sběr DPH.

### **Certifikovaná osoba povinná k dani**

Koncepce certifikované osoby povinné k dani má sloužit k usnadnění přeshraničního obchodování v rámci EU pro společnosti, které budou splňovat určitá kritéria. Na základě splnění kritérií obdrží certifikát a budou tak v rámci přeshraničního obchodování v EU považovány za spolehlivého plátce DPH v celé EU. Certifikaci bude udělovat národní daňový orgán na základě pravidelného placení daní, spolehlivého systému vnitřní kontroly a dokladu

o platební schopnosti. Takové certifikované společnosti budou disponovat zjednodušenými postupy pro deklaraci a platbu přeshraniční DPH. Protože certifikace osoby povinné k DPH zahrnuje oznamovací povinnost a platební závazky, nebudou k ní způsobilé osoby nepovinné k dani. Ze stejných důvodů vylučuje návrh i možnost udělení statusu certifikované osoby povinné k dani zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu, malým a středním podnikům osvobozeným od daně, jiným zdanitelným osobám osvobozeným od daně bez práva na odpočet a osobám příležitostně povinným k dani. Kterýkoli malý či střední podnik neuplatňující režim osvobození od daně bude však moci požádat o status certifikované osoby povinné k dani za stejných podmínek, jaké platí pro všechny ostatní zdanitelné osoby.

Certifikované osoby povinné k dani budou začleněny do systému VIES (systém výměny informací o DPH mezi členskými zeměmi EU), který aktuálně slouží mimo jiné k ověření identifikačního čísla pro DPH obchodníka v jiném členském státě s cílem zjistit, zda dodání do jiného členského státu tomuto obchodníkovi bude v režimu osvobozeném od DPH. Princip ověření certifikované osoby by měl být velmi podobný, a proto se Komise ve svém návrhu přiklání k rozšíření systému VIES o status certifikovaných osob povinných k dani. Pochopitelně je součástí návrhu také zajištění ukládání údajů certifikovaných osob jednotlivými členskými zeměmi do systému VIES.

V souvislosti s koncepcí certifikované osoby povinné k dani byly také Komisí zavedeny vyvratitelné domněnky ve dvou konkrétních případech s cílem zajistit obchodníkům právní jistotu a daňové správě jasná pravidla v oblasti sledování a zajištění daně z přidané hodnoty.

V prvním případě, kdy bylo zboží přepraveno nebo odesláno buď přímo dodavatelem, anebo na jeho účet prostřednictvím třetí strany, a dodavatel má status certifikované osoby povinné k dani, se zavádí domněnka, že zboží bylo přepraveno z členského státu původu do jiného členského státu, pokud má dodavatel dokumenty potvrzující uskutečnění přepravy, které si vzájemně neprotiřečí. Daňový orgán však může tuto domněnku vyvrátit na základě důkazů o tom, že zboží nebylo přepraveno z členského státu dodání do jiného členského státu.

Ve druhém případě, kdy je zákazník certifikovanou osobou povinnou k dani a zboží bylo přepraveno nebo odesláno buď přímo tímto zákazníkem, anebo na jeho účet prostřednictvím třetí strany, se zavádí domněnka, že lze mít za to, že zboží bylo přepraveno z členského státu dodání do jiného členského státu, pokud má dodavatel písemné potvrzení pořizovatele, že zboží bylo přepraveno pořizovatelem nebo na jeho účet, s uvedením členského státu určení zboží (bez nutnosti uvést přesné místo určení, aby byla zachována důvěrnost obchodní činnosti

pořizovatele), a nebo dokumenty potvrzující uskutečnění přepravy, které si vzájemně neprotiřečí.

Návrh Komise obsahuje také množství krátkodobých opatření s cílem zefektivnit systém DPH do doby, než bude plně implementován konečný režim daně z přidané hodnoty, konkrétně se jedná o následující body:

- zjednodušení pravidla pro DPH u společností z jednoho členského státu se skladem v jiném členském státě v případě prodeje zboží zákazníkovi přímo. Zjednodušení se týká pouze certifikovaných osob povinných k dani, které v takovémto případě se nebudou muset registrovat a platit DPH v jiném členském státě;
- zjednodušení v rámci řetězce transakcí nezahrnující fyzický pohyb zboží, které se vztahuje rovněž pouze na certifikované osoby povinné k dani;
- nové harmonizované a jednotné předpisy týkající se snazšího poskytování důkazů, že zboží bylo přepravováno z jedné země do druhé.

Tato krátkodobá opatření by měla vstoupit v platnost v roce 2019, přičemž si o ně požádaly samy členské státy. V roce 2018 pak Komise předloží podrobný právní návrh směrnice o DPH, která bude obsahovat technické podrobnosti návrhů výše uvedených a obsažených v první části akčního plánu DPH.

Jelikož konečný systém DPH v EU vychází ze zásady zdanění dodání zboží či poskytnutí služby v členském státě určení, bude muset být zaveden nový koncept „dodání uvnitř Unie“, který nahradí současné dodání do jiného členského státu osvobozené od daně ve členském státě zahájení přepravy. Místo dodání dle této koncepce bude v místě ukončení přepravy zboží. Za zaplacení DPH z této transakce bude zodpovědný dodavatel vyjma pořízení zboží či služby certifikovanou osobou povinnou k dani. Bude-li se jednat o osobu neusazenou v členském státě EU, bude tato osoba moci využít systém jednoho správního místa.

V neposlední řadě je také pravděpodobné, že v souvislosti s konečným režimem DPH v EU dojde ke zrušení souhrnného hlášení. Měla by být zavedena obecná pravidla fakturace členského státu dodavatele a harmonizována pravidla související s uskutečněním zdanitelného plnění, vznikem daňové povinnosti k DPH a s fakturací, zejména co se týče doby vystavování faktur.



### 3.4 Stanovisko České republiky vůči konečnému režimu DPH v EU

Senát Parlamentu České republiky, konkrétně Výbor pro hospodářství, zemědělství a dopravu vydal dne 14. února 2018 stanovisko k návrhu směrnice Rady, která zavádí konečný režim zdanění obchodu mezi členskými státy EU a k návrhu nařízení Rady týkající se certifikovaných osob.

Primárně ČR podporuje základní cíl návrhů, který spočívá v lepším fungování pravidel DPH v kontextu přeshraničního obchodu mezi podniky v EU, v jednodušším systému DPH s nižší administrativní zátěží pro malé a střední podniky, který bude zároveň více odolný vůči daňovým podvodům. ČR rovněž pozitivně hodnotí dílčí změny směřující k vylepšení současného režimu daně z přidané hodnoty. ČR však vydala jednoznačné a nesouhlasné stanovisko s návrhem Komise omezit zjednodušující opatření pouze na certifikované osoby. Dle ČR po tomto kroku existovalo několik paralelních systémů, což by vedlo ke složitější a nepřehlednější situaci, a to jak pro správce daně, tak pro daňové subjekty. Rovněž proces certifikace osob by byl zejména pro malé a střední podniky značně obtížný. ČR tak bude při projednávání návrhů aktivně prosazovat aplikaci navrhovaných opatření nejen na certifikované osoby.

Pokud jde o konečný režim daně z přidané hodnoty v EU, tak ČR odmítá postup stanovený Komisí. Pro ČR je nepřipustný princip, aby ve směrnici o DPH byly obsaženy zásady fungování budoucího systému DPH bez toho, aniž by byly známy konkrétní detaily fungování v praxi a dílčí řešení postupů. ČR se domnívá, že bez znalostí detailních řešení budoucího systému DPH nelze určit dopady, které by s sebou zavedení konečného systému DPH přineslo.

Ve stanovisku ČR je obsažen rovněž nesouhlas s argumentem Komise, že režim založený na odvodu DPH pomocí jednoho správního místa je více odolný proti daňovým podvodům. ČR se domnívá, že naopak díky tomuto systému vzniknou nové možnosti daňových podvodů a zároveň dostatečně neodstraní existující modely daňových podvodů. Důvodem je možnost uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu v režimu jednoho správního místa. Nebude tak možné zajistit dostatečnou kontrolu nad tím, zda nárokováná daň na vstupu v jednom členském státě byla v druhém členském státě odvedena. Členské státy tak ztratí kontrolu nad svými příjmy z DPH a navíc budou muset vynaložit vyšší administrativní náklady na výběr DPH z přeshraničních obchodů. Dle ČR rovněž nedojde v systému dodání zboží uvnitř Unie a aplikace režimu jednoho správního místa ke snížení nákladů obchodníků. Jejich náklady

by naopak narostly z důvodů zjišťování sazeb DPH a pravidel uplatňovaných ve všech ostatních členských zemích, do kterých zboží dodávají.

Současná pozice České republiky je pro postupné vylepšování stávajícího režimu DPH, přičemž v rámci konečného režimu DPH podporuje maximální využití režimu přenesené daňové povinnosti.

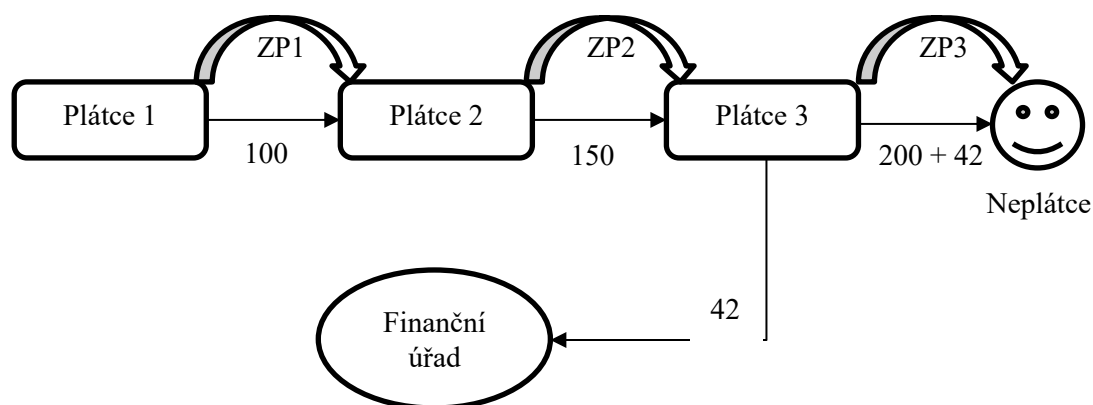
## 4 Vyhodnocení variant definitivního režimu daně z přidané hodnoty

Praktická část diplomové práce se bude věnovat vymezením možných variant definitivního režimu daně z přidané hodnoty, konkrétně režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti, režimů kompenzační, integrované a duální daně z přidané hodnoty, jejich srovnáním na základě stanovených parametrů a nakonec vyhodnocením všech vymezených variant.

### 4.1 Režim všeobecného přenesení daňové povinnosti

Jak již bylo v předchozí kapitole zmíněno, hlavní nedostatky současného režimu daně z přidané hodnoty jsou spatřovány ve velké složitosti pravidel při výběru a správě daní. V důsledku tohoto bude první zkoumanou variantou definitivního režimu daně z přidané hodnoty režim všeobecného přenesení daňové povinnosti. *Zídková (2014)* podstatu tohoto režimu spatřuje v jeho aplikaci na veškerá zdanitelná plnění tak, že všichni členové řetězce by fakturovali bez DPH až na poslední článek, který by měl povinnost při prodeji zboží či služby konečnému spotřebiteli vystavit daňový doklad včetně DPH a takto vybranou daň odvést finančnímu úřadu. Následující schéma zachycuje princip režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti v rámci tuzemských plnění.

Obr. 4.1 Režim všeobecného přenesení daňové povinnosti



Zdroj: Vlastní zpracování

Ve výše uvedeném schématu režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti poskytuje Plátce daně 1 zdanitelné plnění (ZP1) Plátcí daně 2, přičemž vystavuje fakturu bez DPH ve výši 100 p. j. Stejně tak probíhá transakce mezi Plátcem daně 2 a Plátcem daně 3, kdy je vystavena faktura bez DPH ve výši 150 p. j. Jakmile však dojde k situaci zdanitelného plnění (ZP3) poskytnutého neplátcí daně neboli konečnému spotřebiteli, je vystavena faktura včetně DPH,

tedy ve výši 200 p. j. plus 42 p. j. daně z přidané hodnoty. Na základě této transakce konečnému spotřebiteli vzniká Plátcí daně 3 povinnost odvést do státního rozpočtu vybranou daň ve výši 42 p. j.

Takovýto systém zdanitelných plnění se u nás již praktikuje, a to v několika případech. Prvním případem je situace, kdy Plátce daně 2 má sídlo v jiném členském státě. V tomto případě je totiž obchod pro Plátce daně 1 osvobozen s nárokem na odpočet daně, Plátce daně 2 použije ve své zemi režim přenesené daňové povinnosti, což však nepřináší žádný příjem finančnímu úřadu v tuzemsku. ZP2 pak je pro Plátce daně 2 intrakomunitární plnění, tedy má povinnost přiznat daň a rovněž má právo si nárokovat odpočet daně, výsledek transakce je tedy vzhledem k tokům do státního rozpočtu nulový. Až ZP3 neplátcí daně přináší efekt do státního rozpočtu, přičemž je odvedena daň ve výši 42 p. j.

Druhým případem je tzv. specifické vnitrostátní přenesení daňové povinnosti, kdy musí být splněny podmínky realizace zdanitelného plnění mezi dvěma plátcí daně pouze v rámci tuzemska a musí se jednat o zdanitelná plnění dle § 92b – 92g Zákona o dani z přidané hodnoty. V rámci přenesené daňové povinnosti probíhají například transakce dodání zlata, tedy stejně jako na Obr. 4.1 dojde k povinnosti odvést daň do státního rozpočtu až na základě transakce – zdanitelného plnění (ZP3) konečnému spotřebiteli, tedy neplátcí daně.

Třetím případem, ve kterém již princip režimu přenesené daňové povinnosti funguje, je dodání zboží a poskytování služeb mezi jednotlivými členy skupiny, přičemž všichni členové skupiny musí mít sídlo nebo provozovny v tuzemsku. Jelikož takovéto transakce nejsou z pohledu Zákona o dani z přidané hodnoty posuzovány za zdanitelná plnění, fakturace tak probíhají mezi těmito členy bez DPH. Jakmile dojde k situaci dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě mimo skupinu, jedná se již o zdanitelné plnění a fakturace probíhá včetně DPH. Následně má člen skupiny dodávající zboží nebo poskytující službu osobě postavené mimo skupinu povinnost odvést daň do státního rozpočtu.

#### **4.1.1 Výhody režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti**

Pokud by došlo k zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti, zcela jistě by byly vyřešeny problémy týkající se karuselových podvodů, cash flow podniků a složitosti systému.

Co se týče **karuselových podvodů**, tak zde by jejich negativní dopad na státní rozpočet byl zcela vyřešen, a to díky odvodu daně do státního rozpočtu pouze jednou na konci celého

řetězce. Nedocházelo by k žádnému placení daně uprostřed řetězce a tedy ani k žádnému nárokování daně zpět. A pokud existuje systém bez nárokování daně, neexistují v něm ani karuselové podvody, jak tvrdí *Zídková (2014)*.

Z hlediska **cash flow podniků** je zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti také pozitivní, jelikož by nedocházelo k časové mezeře mezi zaplacením daně a jejím nárokováním. Podniky by tak měly své peníze neustále k dispozici a nedocházelo by k situaci financování státu podniky. To se samozřejmě musí projevit na opačném konci, tedy na negativním dopadu zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti na cash flow státního rozpočtu. Negativní dopad na cash flow se také objeví u subjektů, nejčastěji banky a obce, které mají povinnost krátit odpočet daně, neboť daň z přidané hodnoty v běžném režimu zaplatily později dle splatnosti, protože však v režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti nevzniká nárok na odpočet daně, musí tyto subjekty odvádět daň státu dříve. Z tohoto důvodu jsou také tyto subjekty jedny z těch, které vystupují proti zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti.

Současný systém daně z přidané hodnoty je téměř všemi považován za velmi složitý vzhledem k velkému počtu daňových sazeb, výjimek či osvobození. Obrovskou přidanou hodnotou režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti tak je, kromě odstranění karuselových podvodů a vyřešení problému podniků v rámci cash flow, **odstranění složitosti současného režimu** daně z přidané hodnoty. V současném režimu dochází v rámci jednoho řetězce k mnoha transakcím, při kterých je nutné správně stanovit daň na výstupu a uplatnit daň na vstupu, což samozřejmě vede k velkému administrativnímu zatížení, možné chybovosti a nákladům s tím spojených. Dnes plátce daně musí při uplatňování daně na výstupu určit, zda je transakce předmětem daně, pokud ano, tak zda není od daně osvobozena, je nutné správně stanovit základ daně, přiřadit odpovídající daňovou sazbu a nakonec určit správné datum zdanitelného plnění. V případě, že daň není do státního rozpočtu odvedena ve správné výši, je plátce daně vystaven penále od správce daně dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Avšak i plátce daně, který si na základě obdržené faktury může nárokovat daň na vstupu, musí zkontrolovat, zda je správně stanoven základ daně, zda je použita správná sazba daně. Problém systému rovněž nastává v situaci, kdy plátce daně vystavil odběrateli fakturu, za kterou mu odběratel nezaplatil, ale je povinen daň na výstupu přiznat a odvést do státního rozpočtu, zároveň plátce daně - odběratel má právo si daň nárokovat na základě obdržené faktury přesto, že fakturu včetně DPH ještě neuhradil (*Zídková, 2014*).

Zavedením režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti by byla situace pro plátce daně daleko jednodušší, zejména z hlediska dodržování pravidel. Jelikož by se daň z přidané hodnoty odváděla až na konci řetězce, plátcí daně uprostřed řetězce by nemuseli každou transakci přiznávat a plýtvat časem a náklady. Povinnost správně daň přiznat a odvést do státního rozpočtu by měl pouze poslední plátcé daně na konci řetězce. V tomto režimu plátcí daně sice nemusí řešit sazbu u poskytnutých plnění, ale pokud mají povinnost odvést daň za přijatá plnění, musí být schopni aplikovat správnou sazbu. Budou tedy muset disponovat znalostmi týkajícími se uplatňování daně u zdanitelných plnění svých plátců daně. Tato komplikace by mohla být odstraněna zavedením jednotné sazby daně z přidané hodnoty na všechna plnění podléhající přenosu daňové povinnosti. V neposlední řadě by rovněž došlo ke snížení nákladů na správu daní, a to jak pro plátce daně, tak i pro správce daně.

#### **4.1.2 Nevýhody režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti**

Problematika režimu přenesené daňové povinnosti obsahuje určité složitosti, u kterých je potřeba znát jejich pozitivní i negativní dopady. Jedná se o oblasti transakcí v maloobchodě, cash flow státního rozpočtu a problém koncentrace celé daně na konec řetězce.

*Zídková (2014)* poukazuje na první oblast k řešení, kterou je **použití režimu přenesené daňové povinnosti v maloobchodě**, kde dochází k transakcím mezi plátcí daně a neplátcí daně. Jelikož plátcí daně často nakupují například kancelářské potřeby v supermarketech, nastává otázka, jak vyřešit tyto transakce v režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti, ve kterém by platilo, že plátcí daně platí cenu bez DPH a neplátcí daně cenu s DPH. Pokud by fungoval režim všeobecného přenesení daňové povinnosti bez výjimek, muselo by docházet k prokázání totožnosti plátce daně tak, aby bylo zřejmé, že bude fakturována cena bez DPH. Pochopitelně se nabízí možnost prokázání se daňovým identifikačním číslem (DIČ) a jeho následným ověřením prodejcem. Nicméně i přes takovéto prokázání není zcela jisté, že se o daného plátce daně jedná, což by mohlo vést k zneužívání režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti. Muselo by tudíž docházet k jasnému prokázání, že daný kupující je plátcé daně. Možností je vytvoření jedinečného dokladu potvrzujícího, že kupující je plátcé DPH, který by mohli využívat k prokázání zaměstnanci daného plátce daně. Nicméně takováto situace kontrol a ověřování při nákupech v maloobchodech není přijatelná vzhledem k velkému počtu transakcí v maloobchodě a tudíž je potřeba hledat jiná řešení.

V rámci transakcí v maloobchodě se nabízí možnost využití výjimky. Konkrétně by systém byl nastaven tak, že na transakce uskutečněné v maloobchodě by se uplatňoval režim

současné podoby, tedy že DPH by platili plátcí daně i neplátcí daně, přičemž plátcí daně by měli možnost si v daňovém přiznání uplatnit nárok na odpočet DPH. Dalším řešením, z pohledu režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti, je zavedení limitů v rámci transakcí v maloobchodě. Situace by vypadala tak, že pokud by částka za uskutečněná plnění byla nižší než stanovený limit, plátce daně by zaplatil cenu včetně DPH. V opačném případě by došlo k uplatnění režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti, tedy k prokázání plátce daně a zaplacení ceny bez DPH. Důležitým prvkem tohoto řešení je výše stanoveného limitu pro uplatnění režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti. Pokud by limit byl stanoven příliš nízko, například na částku 10.000 Kč, tak by se režim všeobecného přenesení daňové povinnosti týkal velkého počtu transakcí a nedošlo by tak k efektivnímu řešení transakcí v maloobchodě vzhledem k jeho zcela plošnému zavedení. Vhodnější by bylo tedy stanovit hranici vyšší, minimálně ve výši 100.000 Kč tak, aby se režim všeobecného přenesení daňové povinnosti týkal takového počtu transakcí, kdy jeho zavedení bude v rámci transakcí v maloobchodě maximálně efektivní.

Režim všeobecného přenesení daňové povinnosti s sebou přináší také negativum s ohledem na **cash flow státního rozpočtu**. Nejde však o výši vybrané daně, zde v tomto režimu stát získá stejnou sumu jako v současném režimu, ale o jednorázový výpadek finančních prostředků při přechodu ze současného režimu daně z přidané hodnoty na režim všeobecného přenesení daňové povinnosti. V současném režimu totiž velmi často dochází k tomu, že poskytovatel zdanitelného plnění přizná a odvede daň a příjemce plnění si zaplacenou daň prostřednictvím nároku na odpočet daně uplatní až v některém z následujících období a stát tak v tomto mezidobí může tyto prostředky dočasně využít i přesto, že nejsou v jeho vlastnictví. V uvažovaném režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti se celá daň přesouvá na konec řetězce, stát by tedy neměl možnost využívat bezúročné financování tohoto typu. Na následujícím příkladu bude vyčísleno, jak velký dopad by zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti mělo na cash flow státního rozpočtu. Po zavedení všeobecného přenesení daňové povinnosti již státní rozpočet počítá s příjmy z DPH, a jelikož suma vybrané daně z přidané hodnoty je totožná jako v současném režimu, dopady na státní rozpočet jsou pouze jednorázového charakteru, jak tvrdí *Zidková (2014)*.

Jelikož nelze určit veškeré parametry výpočtu, bude pracováno s určitými předpoklady. Pro výpočet bude třeba znát vlastní daňovou povinnost, nadměrný odpočet a nárok na odpočet daně všech plátců daně za dané zdaňovací období. Výše těchto údajů byla rozdělena dle typu plátce daně, tedy na měsíční a čtvrtletní, a dle jednotlivých zdaňovacích období, tedy měsíce

a čtvrtletí. Byla získána data z Finanční správy ČR za rok 2016 a tato byla zprůměrována do měsíční, resp. čtvrtletní výše vlastní daňové povinnosti, nadměrného odpočtu daně a nároku na odpočet daně pro obě skupiny plátců daně. Dále bylo potřeba stanovit předpoklad okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně. Konkrétně u měsíčních plátců daně byl stanoven předpoklad 80 % případů uplatnění nároku na odpočet daně ve stejném zdaňovacím období, kdy bylo poskytnuto zdanitelné plnění, 15 % případů nároku na odpočet daně uplatněno v následujícím zdaňovacím období a 5 % případů později. U čtvrtletních plátců daně byl předpoklad 95 % uplatnění ihned, 4 % v následujícím období a 1 % později. Rovněž bylo důležité stanovit poměr, v jakém vzájemně obchodují plátcí daně stejného typu a plátcí daně rozdílného typu. Ten byl stanoven dle podílu objemu daně na výstupu jednotlivých typů plátců daně na celkovém objemu daně na výstupu, tedy 95 % obchodů probíhá mezi měsíčními plátcí daně a 5 % mezi měsíčními a čtvrtletními plátcí daně. Dle tohoto zjednodušeného předpokladu rovněž čtvrtletní plátcí daně nakupují od měsíčních plátců daně v 5 % případů a v 95 % případů od plátců daně čtvrtletních. Jelikož má být nadměrný odpočet daně plátcí daně dle § 105 ZDPH vrácen do 30 dnů, bude pracováno s počtem 1 měsíce, přičemž v případě uplatnění ihned je výpočet dopadu pro měsíční i čtvrtletní plátce daně totožný. Dále bude podrobněji vysvětlen dopad na cash flow státního rozpočtu mezi měsíčními a čtvrtletními plátcí daně.

Pokud dochází k transakcím mezi měsíčními plátcí daně a nárok na odpočet daně je uplatňován ve stejném zdaňovacím období, kdy byla daň poskytovatelem odvedena do státního rozpočtu, tak to má nulový dopad na státní rozpočet. V případě uplatnění nároku na odpočet daně v následujícím období, je dopad na státní rozpočet v jedné měsíční výši této daně. Za situace uplatnění daně v některém z pozdějších zdaňovacích období, tak zde byl stanoven předpoklad uplatnění daně dva měsíce po odvedení daně, tedy dopad na státní rozpočet je dvojnásobek výše daně. Složitější situace nastává u transakcí mezi plátcem daně měsíčním a čtvrtletním. V tomto případě může dojít k situaci, kdy je daň měsíčním plátcem daně nárokována ještě dříve, než je daň plátcem daně čtvrtletním do státního rozpočtu odvedena. Dopad je tedy různý a odvíjí se od toho, zda je zdanitelné plnění uskutečněno první, druhý nebo třetí měsíc v daném čtvrtletí. Pokud měsíční plátce daně nárokuje odpočet daně ihned, může dojít k následujícím situacím. V případě uskutečnění zdanitelného plnění v prvním měsíci čtvrtletí, je dopad na státní rozpočet záporný, a to ve výši dvojnásobku daně. Za situace uskutečnění zdanitelného plnění ve druhém měsíci čtvrtletí, je daň nárokována o měsíc dříve, než je zaplácena. Pokud dojde ke zdanitelnému plnění ve třetím měsíci čtvrtletí, je dopad na státní rozpočet nulový, jelikož daň je nárokována i odvedena ve stejném měsíci. V uvedeném příkladu uskutečnění zdanitelného plnění mezi



plátcem daně měsíčním a čtvrtletním a uplatnění nároku na odpočet daně měsíčním plátcem daně ihned bude počítáno s měsícem průměrným, tedy pomocí vzorce  $(-2 - 1 + 0) / 3 = -1$  bude předpokládán v průměru nárok na odpočet daně o jeden měsíc dříve, než je daň zaplacená. Dalším případem je uplatnění nároku na odpočet daně měsíčním plátcem daně v následujícím zdaňovacím období po zdaňovacím období, ve kterém bylo zdanitelné plnění uskutečněno. Zde je logika výpočtu obdobná, je-li uskutečněno zdanitelné plnění v prvním měsíci čtvrtletí, je nárok na odpočet daně uplatněn ve druhém měsíci čtvrtletí, tedy o měsíc dříve, než je daň odvedena. Je-li zdanitelné plnění uskutečněno ve druhém měsíci čtvrtletí, je nárok na odpočet daně uplatněn ve třetím měsíci čtvrtletí a dopad na státní rozpočet je nulový. Je-li zdanitelné plnění uskutečněno ve třetím měsíci čtvrtletí, je nárok na odpočet daně uplatněn až měsíc po odvedení daně do státního rozpočtu. Průměrný měsíc dopadu této situace je opět vyčíslen dle vzorce  $(-1 + 0 + 1) / 3 = 0$ . Pokud je nárok na odpočet daně uplatněn v některém z pozdějších zdaňovacích období, dle předpokladu dva měsíce po uskutečnění zdanitelného plnění, tak postup výpočtu průměrného měsíce dopadu je totožný, dle vzorce  $(0 + 1 + 2) / 3 = 1$ , tedy 1 měsíc. Podobně lze odvodit také průměrnou dobu nadměrného odpočtu daně při transakcích mezi plátcem daně měsíčním a čtvrtletním, přičemž je vycházeno z předpokladu průměrné doby vrácení nadměrného odpočtu daně 1 měsíc. Je však nutné vypočíst průměrný měsíc celého čtvrtletí, tedy dle vzorce  $(-1 + 0 + 1) / 3 = 0$  je průměrná doba vrácení nadměrného odpočtu daně 0 měsíců.

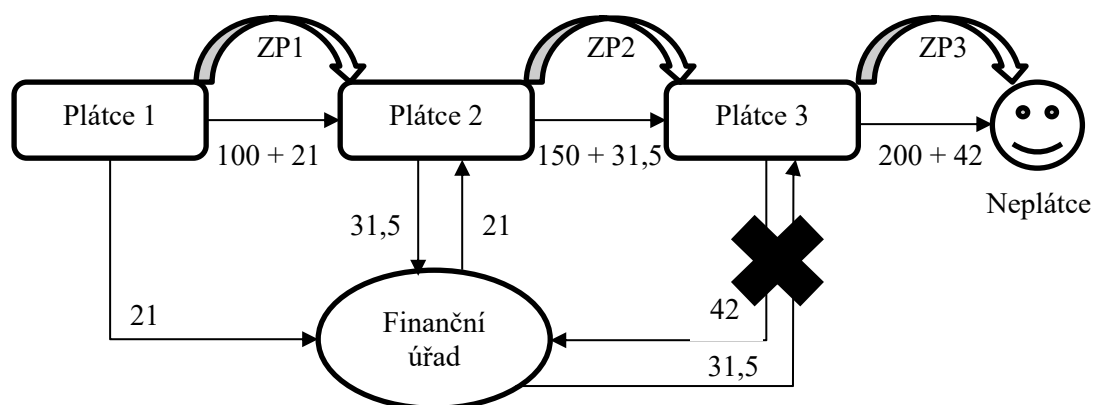
V případě, že dochází k transakcím mezi čtvrtletními plátcí daně navzájem, tak při uplatnění nároku na odpočet daně ve stejném zdaňovacím období, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je dopad na státní rozpočet nulový. Za situace uplatnění nároku na odpočet daně v následujícím zdaňovacím období, je nárok na odpočet daně uplatňován po 3 měsících od odvedení daně. Pokud je daň nárokována v některém z pozdějších zdaňovacích období, dle předpokladu po dvou zdaňovacích obdobích, je daň nárokována až po 6 měsících od odvedení daně do státního rozpočtu. Složitější situace nastává opět u transakcí mezi plátcem daně čtvrtletním a měsíčním, přičemž logika výpočtu je obdobná jako v případě, kdy měsíční plátce daně nakupoval od čtvrtletního plátce daně. V případě, že si čtvrtletní plátce daně uplatňuje nárok na odpočet daně ihned, tedy ve zdaňovacím období, ve kterém bylo uskutečněno zdanitelné plnění, tak dle určení měsíce čtvrtletí zdanitelného plnění je vypočtena průměrná doba dle vzorce  $(2 + 1 + 0) / 3 = 1$ , tedy 1 měsíc. Za situace, kdy čtvrtletní plátce daně uplatní nárok na odpočet daně v následujícím zdaňovacím období, je průměrná doba vypočtena dle vzorce  $(5 + 4 + 3) / 3 = 4$ , tedy 4 měsíce. Pokud si čtvrtletní plátce daně uplatní nárok na odpočet daně v některém z pozdějších zdaňovacích období,

dle předpokladu dvě zdaňovací období po zdanitelném plnění, tak dle vzorce  $(8 + 7 + 6) / 3 = 7$  je průměrná doba uložení daně ve státním rozpočtu 7 měsíců. Obdobně je rovněž vyčíslen dopad nadměrného odpočtu daně při nákupu měsíčních plátců daně od čtvrtletních, dle vzorce  $(3 + 2 + 1) / 3 = 2$ , bude dopad násoben číslem 2.

Tabulka uvedená v Příloha č. 1 zobrazuje veškeré výše uvedené parametry a předpoklady, díky kterým je vypočítán celkový dopad případného zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti na cash flow státního rozpočtu. Výše dopadu zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti na státní rozpočet je dle uvedeného příkladu téměř 68 mld. Kč, což je zcela jistě podstatná částka pro státní rozpočet. Existuje mnoho variant, jak tento dopad co nejvíce snížit, například odvod záloh do státního rozpočtu dle daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období či stanovit splatnost daně k dřívějšímu dni měsíce následujícího po konci zdaňovacího období. Například dřívější odvod daně do státního rozpočtu by přinesl komplikace vzhledem k cash flow jednotlivých podniků, na druhou stranu je zcela logické, aby podniky již vybrané daně co nejdříve odvedly do státního rozpočtu.

Další komplikací uvažovaného režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti je **koncentrace celé daně na konec řetězce**. V současném režimu daně z přidané hodnoty totiž dochází k výběru daně s ohledem na jednotlivá zdanitelná plnění a jejich přidané hodnoty. Pokud nastane situace, že plátců daně neodvede daň, tak stát přijde pouze o výši daně vztahující se ke konkrétní přidané hodnotě. Naopak v uvažovaném režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti by docházelo k odvodu pouze celkové daně posledním plátcem daně. Plátců daně stojící uprostřed distribučního řetězce by nemohli stát připravit o žádnou daň. Ale pokud by poslední plátců daně na konci celého řetězce celkovou daň státu neodvedl, přišel by tak stát o celou daň za zdanitelná plnění uskutečněná v rámci celého řetězce. Situaci nezaplacení DPH v současném režimu a uvažovaném režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti znázorňují následující obrázky.

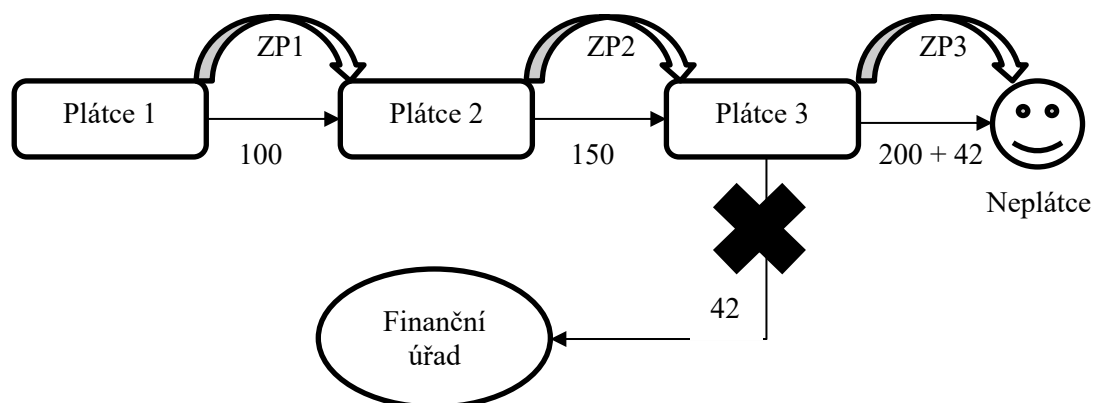
**Obr. 4.2 Nezaplacení DPH v současném režimu**



Zdroj: Vlastní zpracování

V současném režimu Plátce daně 1, například výrobce, vyrobí a prodá výrobek Plátci daně 2, přičemž z této transakce, z tohoto zdanitelného plnění je povinen odvést finančnímu úřadu daň ve výši 21 p. j. Plátce daně 2 po obdržení daňového dokladu má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 21 p. j. Poté například produkt vlastním zpracováním zhodnotí a prodá Plátci daně 3 za 150 p. j. + 31,5 DPH. V rámci proběhnutého zdanitelného plnění je povinen Plátce daně 2 odvést finančnímu úřadu DPH ve výši 31,5 p. j. a Plátce daně 3 je oprávněn si zaplacenou daň na základě obdrženého daňového dokladu nárokovat zpět. Jelikož dojde k situaci, kdy Plátce daně 3 následné zdanitelné plnění, prodej výrobku konečnému spotřebiteli za 200 + 42 DPH p. j. nepřizná, tak si ani nebude nárokovat zpět daň 31,5 p. j. Finanční úřad tak v tomto případě obdržel DPH ve výši 21 p. j., přičemž tuto částku také vrátil Plátci daně 2 prostřednictvím nároku na odpočet daně. Poté získal 31,5 p. j. DPH, ale tato částka nebyla nárokována, stejně jako nebyla do státního rozpočtu odvedena daň 42 p. j. ze zdanitelného plnění číslo 3, prodej konečnému spotřebiteli za 200 p. j. V tomto případě tak došlo ke ztrátě na DPH ve výši 10,5 p. j.

**Obr. 4.3 Nezaplacení DPH v režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti**

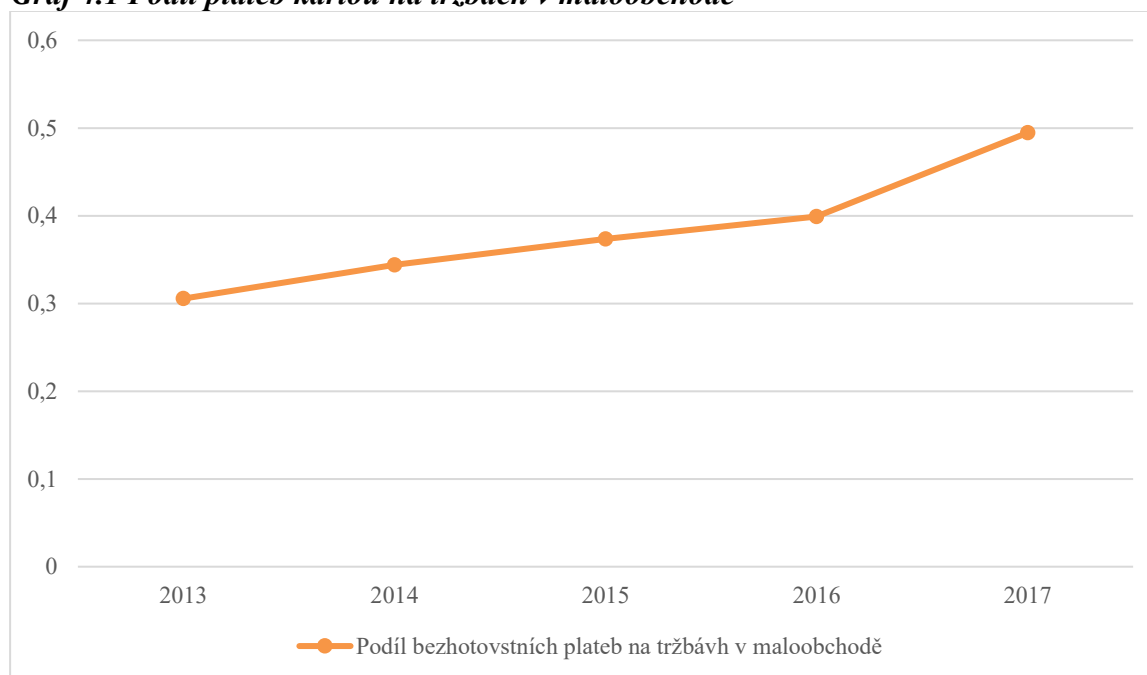


Zdroj: Vlastní zpracování

V režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti daň finančnímu úřadu odvádí vždy poslední plátce daně. Ve výše uvedeném příkladu tak zdanitelná plnění číslo 1 a 2 jsou fakturována bez DPH. Poslední plátce daně v řetězci, Plátce daně 3, však opět prodá výrobek konečnému spotřebiteli a daň z této transakce finančnímu úřadu neodvede, přičemž tuto daň obdržel v ceně výrobku od konečného spotřebitele. Nezaplacením daně z přidané hodnoty v režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti tak vznikne škoda státu ve výši celé daně, tedy 42 p. j. V porovnání se současným režimem je tak ztráta státu na dani z přidané hodnoty z této transakce o 31,5 p. j. vyšší.

Pokud by bylo uvažováno o zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti, muselo by dojít k maximální eliminaci neodvedení daně posledním plátcem daně v řetězci. Co se týče bezhotovostních plateb, tak zde je situace odhalení nepoctivého plátce daně podstatně jednodušší. Vzhledem k tomu, že neustále roste počet bezhotovostních transakcí (viz následující Graf 4.1), tak je i rostoucí pravděpodobnost potrestání plátce daně, který daň finančnímu úřadu neodvede.

**Graf 4.1 Podíl plateb kartou na tržbách v maloobchodě**



Zdroj: Vlastní zpracování – data ze Sdružení pro bankovní karty a ČSÚ

Na základě souhrnných statistik Sdružení pro bankovní karty a zjištění tržeb v maloobchodě z Českého statistického úřadu byl vypočten podíl bezhotovostních plateb kartou na těchto tržbách za roky 2013 až 2017, přičemž v roce 2017 se jedná pouze o první tři kvartály. Jak je vidět výše, podíl bezhotovostních plateb neustále narůstá a již dosahuje téměř hranice 50 %. Navíc lze předpokládat, že tento rostoucí trend bude pokračovat. Důvodem je stále častější využití platby kartou při platbách menších částek, neustálý nárůst počtu prodejních míst akceptujících platbu kartou a dnes již téměř standard v podobě bezkontaktní karty, díky které je platba kartou velmi rychlá.

Pohledem na velikost rizika spojeného s neodvedením daně posledním plátcem daně v řetězci lze konstatovat, že tento problém se týká především drobných podnikatelů a plateb uskutečněných v hotovosti. Větší a střední podniky si již ze své podstaty podnikání nedovolí nepřiznat své příjmy a neodvádět daně. Řešení však již existuje a skrývá se v elektronické evidenci tržeb, kdy při prodeji zboží či poskytnutí služby je plátce daně povinen vydat daňový doklad obsahující unikátní kód, na základě kterého získá správce daně de facto on-line informace o proběhnuvší transakci. Téměř ihned by tak mohla být zahájena daňová kontrola v případě, že by správce daně měl nejasnosti týkající se přiznávání daně. Vyskytuje se zde u hotovostních plateb nezaúčtování proběhnuté transakce plátcem daně a tedy nevystavení daňového dokladu. V České republice je toto postihnuto sankcemi za nevystavení

daňového dokladu a zavedením účtenkové loterie s cílem motivovat zákazníky k vyžadování si daňových dokladů za každou proběhlou transakcí.

### **4.1.3 Jednání o změně systému**

V rámci Evropské unie již v minulosti proběhla jednání o zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti, konkrétně se jednalo o žádosti Německa a Rakouska v roce 2006 o udělení výjimky v oblasti uplatňování systému DPH. Výjimka měla spočívat v rozšíření používaných režimů na tři, tedy současný režim DPH, režim DPH pro intrakomunitární plnění a režim všeobecného přenesení daňové povinnosti při B2B transakcích od určité hranice. Německo žádalo stanovit hranici na 5 000 EUR a Rakousko 10 000 EUR. Hlavním důvodem pro zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti bylo omezení karuselových podvodů. Rovněž byla interpretována snížená administrativní zátěž pro plátce daně.

Z těchto dvou pohledů, tedy míra snížení daňových úniků a zjednodušení administrativní zátěže pro plátce daně, ale i správce daně, také Evropská komise posuzovala dopady zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti. Výsledná studie zpracována společností PwC na základě dotazování podniků z různých odvětví a různých velikostí pro Evropskou komisi dospěla k následujícím výsledkům. Zcela jistě by došlo k ovlivnění administrativních nákladů, a to jak jednorázových týkajících se informačních systémů či zaškolení zaměstnanců, tak také těch opakujících se v podobě evidence každé faktury přesahující stanovenou hranici na denní bázi. Dopad na podniky by zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti mělo v oblasti cash flow, kdy zejména u malých a středních podniků by byl dopad negativní, naopak u velkých podniků by dopad byl pozitivní. V oblasti konkurenceschopnosti podniků by k žádnému významnému ovlivnění nedošlo. Z výsledků dotazovaných společností jasně vyplynulo, že tyto jsou proti zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti a za efektivní řešení považují úpravu a zjednodušení stávajícího režimu. Evropská komise tak žádost Německa ani Rakouska nepřijala.

Rovněž v České republice proběhla jednání a analýzy možného zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti. Konkrétně proběhla například v prosinci 2015 odborná konference Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům pod záštitou Ministerstva financí ČR či v lednu 2018 konference pod názvem VAT Fórum spolupořádaná Komorou daňových poradců ČR a Vysokou školou ekonomickou v Praze. Na těchto konferencích byly diskutovány výhody zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti, za které jsou považovány zejména zvýšená efektivita při boji proti daňovým

podvodům, snížení nevědomé účasti plátců daně na kolotočových podvodech a pozitivní dopad na cash flow podniků. Za nevýhody je považováno zvýšení administrativní zátěže a dopad na cash flow státního rozpočtu, jelikož by přišel o přechodné držení odpočtů. Na základě těchto faktů byly úvahy o zavedení režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti odloženy. V současnosti by se však jednalo pouze o náklady jednorázové na změnu informačních systémů a zaškolení zaměstnanců, jelikož je již zavedeno kontrolní hlášení a plátcí daně jsou tak povinni předkládat informace o všech zdanitelných plněních a uplatněných nárocích na odpočet daně, tedy zavedením režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti by opakující se administrativní zátěž nebyla nijak zvýšena.

## **4.2 Režim kompenzační daně z přidané hodnoty**

Režim kompenzační DPH je duálním systémem DPH, existuje zde tedy nadnárodní i národní DPH, a vznikl modifikací režimu sdílené daně z přidané hodnoty. Systém sdílené DPH se vyznačuje následujícími znaky, jak uvádí *McLure (2000)*:

- jednotná definice základu nadnárodní a národní DPH,
- jednotná administrace pro obě daně,
- stejné sazby DPH ve všech zemích,
- dodání registrovaným firmám v rámci EU by byly zdaněny v případě národní DPH nulovou sazbou,
- přijetí registrovaných firem v rámci EU by spadaly v případě národní DPH do režimu odložených plateb,
- dodání registrovaným firmám v rámci EU by byly zdaněny sdílenou DPH s možností odpočtu daně na vstupu,
- sdílená DPH by spadala pod správu centrální instituce,
- princip země původu by se uplatňoval na prodeje domácnostem a neregistrovaným firmám.

Následnou modifikací systému sdílené DPH vznikla alternativa v podobě systému kompenzační DPH, která by měla zjednodušit a usnadnit zdanění zboží obchodovaného mezi členskými státy. Vychází zejména z toho, že ponechává určitou autonomii jednotlivým státům, tedy umožňuje stanovit rozdílné sazby národní DPH. Sazbu kompenzační DPH poté staví na samostatnou úroveň, přičemž její aplikace by měla být na všechna dodání v rámci EU, tedy nejen na dodání registrovaným osobám, jak je tomu u sdílené DPH. Důvodem je zjednodušení administrativy a snížení asymetrie administrativní zátěže firem. V tomto systému kompenzační

DPH se také uvažuje o řešení problémů s e-shopy, kdy je obtížné určit místo kupujících. Zde je řešením veškeré transakce přes internet zařadit do kategorie dodání zboží v rámci EU a tedy zahrnout je do režimu kompenzační DPH. Hlavními rysy režimu kompenzační DPH jsou:

- různé sazby DPH na národní úrovni,
- nulová sazba národní DPH u všech typů dodání v rámci EU,
- sazba kompenzační DPH u všech typů dodání v rámci EU.

Při diskuzích o použití tohoto režimu je zcela klíčové určení sazby kompenzační DPH. V podstatě je možno postupovat třemi směry. Za prvé je možné stanovit výši sazby na úrovni nejnižší z národních sazeb. V tomto případě by se minimalizovala potřeba vracet daně na vstupu. Nicméně při použití takovéto sazby u dodání domácnostem a neregistrovaným firmám, jak se v tomto režimu uvažuje, by byli znevýhodněni kupující ze zemí, kde je sazba národní DPH vyšší. To by vedlo k využívání zásilkového obchodu kupujícími ze zemí, kde by byla národní sazba DPH vyšší než stanovená kompenzační DPH. Další možností je stanovit sazbu kompenzační DPH na úrovni nejvyšší národní sazby, což by vedlo k znevýhodnění zásilkového obchodu a zejména k hromadné registraci firem v zemích příjetí z důvodu možnosti uplatnění nároku na odpočet kompenzační daně na vstupu. Většina konečných spotřebitelů by volila nákup zboží v tuzemsku, než zboží dovezeného. Třetí a zřejmě nejvyváženější variantou by bylo stanovení sazby kompenzační DPH na úrovni váženého průměru národních sazeb DPH.

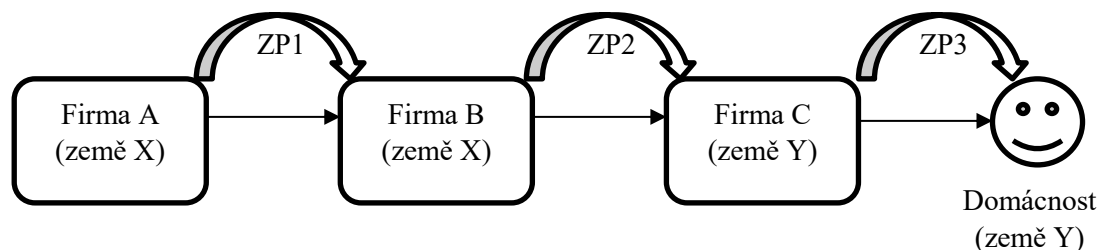
Zavedení režimu kompenzační DPH by zcela jistě vyžadovalo zavedení nadnárodní instituce, která by zajišťovala clearingový systém plateb kompenzační DPH, tedy její výběr na výstupu a proplácení na vstupu. Zřízení takovéto nadnárodní instituce by s sebou neslo zvýšené administrativní náklady. Musely by být sjednoceny doklady z důvodu jasného určení požadavku na nárok na odpočet daně na vstupu k související platbě DPH na výstupu u dodání tak, aby nedocházelo k daňovým únikům. Rovněž by této instituci musely být dány určité pravomoci, jak si daň vynutit, přičemž nelze uvažovat o přenesení této zodpovědnosti na národní finanční úřady, které by se takto dostaly do konfliktu zájmů v oblasti vrácení daní na vstupu.

Systém kompenzační DPH je v současnosti aplikován v některých federativních státech, například v Brazílii a na následujícím příkladu bude vysvětleno, jak tento systém funguje v praxi. Mějme tři stupně výroby, přičemž na každém stupni daná firma vytvoří přidanou hodnotu ve výši 100 p. j. První stupeň výroby probíhá ve firmě A registrované k dani v zemi



X, která výrobek za 100 p. j. prodává firmě B registrované k dani v zemi X. Tato firma B daný výrobek ve druhém stupni výroby rozšíří o další součástky a za 200 p. j. jej prodá firmě C registrované k dani v zemi Y. Firma C daný výrobek dokončí a za 300 p. j. jej prodá konečnému spotřebiteli (domácnost) v zemi Y. Viz následující schéma.

**Obr. 4.4 Příklad režimu kompenzační DPH**



Zdroj: Vlastní zpracování

Dále je předpokládána sazba DPH v zemi X ve výši 17 %, sazbu DPH v zemi Y ve výši 27 % a sazbu kompenzační DPH ve výši 22 %, vypočtenou jako průměr sazeb v zemi X a zemi Y. Kompenzační sazba daně z přidané hodnoty je nadnárodní institucí vybírána při každém dodání v rámci EU s možností uplatnění si nároku na odpočet daně na vstupu registrovaným plátcům daně. Následující tabulka ilustruje uplatnění jednotlivých sazeb na výše uvedený příklad.

**Tab. 4.1 Výpočet kompenzační DPH**

		Národní DPH		Nadnárodní DPH
	Cena výrobku	Země X	Země Y	Kompenzační
<b>Firma A</b>				
Nákup/daň na vstupu	-	-	-	-
Prodej/daň na výstupu	100	17	-	-
Daň celkem		17	-	-
<b>Firma B</b>				
Nákup/daň na vstupu	100	17	-	-
Prodej/daň na výstupu	200	0	-	44
Daň celkem		-17	-	44
<b>Firma C</b>				
Nákup/daň na vstupu	200	-	0	44
Prodej/daň na výstupu	300	-	81	-
Daň celkem		-	81	-44

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že země X vybere daň pouze ze zdanitelného plnění číslo 1 ve výši 17 p. j. V rámci zdanitelného plnění číslo 2, tedy dodání zboží ze země X

do země Y, není země Y uplatněna národní DPH na dodané zboží, naopak je toto dodání zdaněno kompenzační DPH nadnárodní institucí ve výši 44 p. j. Země Y de facto odložila platbu této daně a ke zdanění dojde až v rámci prodeje zboží konečnému spotřebiteli, konkrétně ve výši 81 p. j. Zavedením kompenzační daně na veškerá dodání v rámci EU tak došlo ke kompenzaci firmy C, která si může nárokovat celou výši kompenzační daně a její výsledná daň tak bude 37 p. j. oproti režimu bez kompenzační daně, kdy by její celková daň činila 81 p. j. Naopak firma B by v systému bez kompenzační DPH nebyla v celkovém důsledku zatížena žádnou daní z přidané hodnoty, v systému kompenzační DPH je její celková daňová povinnost 27 p. j.

Z pohledu správce daně by tento systém měl snížit riziko daňových podvodů ze strany neregistrovaných firem a domácností, jelikož by zavedením režimu kompenzační DPH byla eliminována jejich snaha vystupovat jako registrovaní obchodníci mající sídlo v jiném členském státě a možnost tak realizovat nákupy zdaněné nulovou sazbou. Nevýhodou z pohledu státu je naopak nutnost existence centrální nadnárodní instituce, na kterou by jednotlivé členské státy de facto převedly část kontroly nad výběrem DPH.

Pro plátce daně z přidané hodnoty by zavedení režimu kompenzační DPH mělo přinést nižší administrativní náklady, nicméně tento systém přináší jistou míru asymetrie administrativní zátěže mezi jednotlivými plátcí daně, znatelný rozdíl je především mezi plátcí daně realizujícími přeshraniční obchody a plátcí daně obchodujícími pouze v tuzemsku.

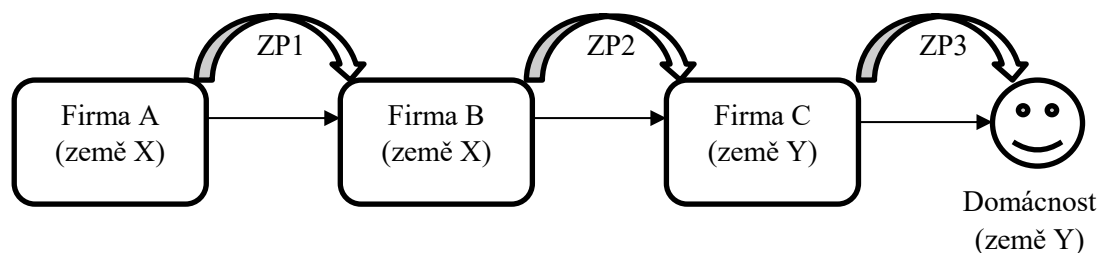
### **4.3 Režim integrované daně z přidané hodnoty**

Dalším možným řešením jako definitivního režimu daně z přidané hodnoty v rámci EU může být režim integrované daně z přidané hodnoty, který byl vytvořen v reakci na obchodování zboží mezi členskými státy EU, zejména pak situaci daňových podvodů vznikajících na základě nulové sazby u dodání v rámci EU.

Princip tohoto režimu spočívá ve dvouřadové struktuře DPH, konkrétně je aplikována národní DPH na prodeje konečným spotřebitelům a neregistrovaným firmám, přičemž výše této sazby je na rozhodnutí vlády daného státu, a nadnárodní (evropská) sazba daně z přidané hodnoty, která je jednotná a uvaluje se na všechny prodeje registrovaným firmám v rámci EU. V případě, že by dodání v rámci EU byly zdaněny v zemi původu a daně na vstupu by byly vráceny v zemi určení, musel by existovat nadnárodní clearingový systém zajišťující přesun peněz z DPH ze zemí s přebytkem běžného účtu do zemí s deficitem běžného účtu. Vývozy uskutečněné mimo EU by podléhaly nulovému zdanění, jak popisují *Keen a Smith (1996)*.

Na následujícím ilustrativním příkladu bude opět názorně vysvětlen princip režimu integrované daně z přidané hodnoty. Existují dvě firmy B a C, přičemž firma B je registrována k dani z přidané hodnoty v zemi X a firma C v zemi Y. Firma B nakupuje meziprodukty od firmy A registrované k dani v zemi X. Každá firma svou činností výrobek zhodnotí o 100 p. j. Celý proces ještě jednou prostřednictvím následujícího obrázku.

**Obr. 4.5 Příklad režimu integrované DPH**



Zdroj: Vlastní zpracování

Dále jsou dány sazby DPH v jednotlivých zemích, konkrétně v zemi X sazbu DPH ve výši 17 %, v zemi Y ve výši 27 % a sazba integrované DPH je 22 %. Následující tabulka ukazuje výpočet DPH v jednotlivých fázích řetězce.

**Tab. 4.2 Výpočet integrované DPH**

		Národní DPH		Integrovaná DPH
	Cena výrobku	Země X	Země Y	
<b>Firma A</b>				
Nákup/daň na vstupu	-	-	-	-
Prodej/daň na výstupu	100	-	-	22
Daň celkem		-	-	22
<b>Firma B</b>				
Nákup/daň na vstupu	100	-	-	22
Prodej/daň na výstupu	200	0	-	44
Daň celkem		0	-	22
<b>Firma C</b>				
Nákup/daň na vstupu	200	-	0	44
Prodej/daň na výstupu	300	-	81	-
Daň celkem		-	81	-44

Zdroj: Vlastní zpracování

Zdanitelné plnění číslo 1, tedy prodej meziprojektu firmy A firmě B v rámci země X, obě firmy registrované k dani, by podléhalo integrované sazbě DPH. Firma A by tedy zaplatila daň na výstupu 22 p. j. a firma B by si tutéž sumu mohla uplatnit na vstupu. Po oprocessingu meziprojektu firmou B dochází ke zdanitelnému plnění číslo 2, tedy prodeji výrobku

za 200 p. j. firmou B ze země X firmě C do země Y. Opět dochází k transakci mezi firmami registrovanými k dani, tedy je aplikována sazba integrované DPH. Firma B v zemi X zaplatí daň na výstupu ve výši 44 p. j. a firma C si v zemi Y totožnou částku může uplatnit na vstupu. Celková daňová povinnost firmy B tak činí 22 p. j. Za situace prodeje výrobku firmou C konečnému spotřebiteli, tedy zdanitelné plnění číslo 3, je již uvalena národní sazba daně z přidané hodnoty země Y. Firma C tedy odvede do státního rozpočtu země Y daň ve výši 81 p. j. a její celková daňová pozice z daných transakcí bude činit 37 p. j. Z výše uvedeného příkladu je zřejmé, že integrovaná daň z přidané hodnoty byla vybrána v jiném státě, než ve kterém byla vrácena.

Stejně jako u jiných režimů, tak i u režimu integrované DPH je velmi důležité správné nastavení výše sazby daně. Na následujícím příkladu bude aplikováno různé nastavení výše sazby integrované DPH. V rámci příkladu bude figurovat firma A působící v ČR a registrovaná k DPH. Tato firma nakoupila meziprodukt za 100 p. j., ten zhodnotila svou činností o 100 p. j. a výrobek vyváží do Maďarska, Itálie a Lucemburska. V každé z těchto zemí pak existuje registrovaná firma B, která výrobek s vlastní přidanou hodnotou 100 p. j. prodává konečným spotřebitelům. Následující tabulka ukazuje výsledky různého nastavení sazby integrované DPH na výše popsaném příkladu.

**Tab. 4.3 Varianty výše sazby integrované DPH**

Sazba integrované DPH = 17 %			
	ČR		
Nákup/daň na vstupu	$0,17 * 100 = 17$		
Prodej/daň na výstupu	$0,17 * 200 = 34$		
Daň celkem	17		
	Lucembursko (17 %)	Itálie (22 %)	Maďarsko (27 %)
Nákup/daň na vstupu	34	34	34
Prodej/daň na výstupu	$0,17 * 300 = 51$	$0,22 * 300 = 66$	$0,27 * 300 = 81$
Daň celkem	17	32	47
Sazba integrované DPH = 22 %			
	ČR		
Nákup/daň na vstupu	$0,22 * 100 = 22$		
Prodej/daň na výstupu	$0,22 * 200 = 44$		
Daň celkem	22		
	Lucembursko (17 %)	Itálie (22 %)	Maďarsko (27 %)
Nákup/daň na vstupu	44	44	44
Prodej/daň na výstupu	$0,17 * 300 = 51$	$0,22 * 300 = 66$	$0,27 * 300 = 81$
Daň celkem	7	22	37
Sazba integrované DPH = 27 %			
	ČR		
Nákup/daň na vstupu	$0,27 * 100 = 27$		
Prodej/daň na výstupu	$0,27 * 200 = 54$		
Daň celkem	27		
	Lucembursko (17 %)	Itálie (22 %)	Maďarsko (27 %)
Nákup/daň na vstupu	54	54	54
Prodej/daň na výstupu	$0,17 * 300 = 51$	$0,22 * 300 = 66$	$0,27 * 300 = 81$
Daň celkem	-3	12	27

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka obsahuje tři možnosti nastavení sazby integrované DPH, a to dvě krajní meze v podobě nejnižší sazby DPH ve výši 17 %, kterou aktuálně uplatňuje Lucembursko, a v podobě nejvyšší sazby DPH, která je aktuálně v Maďarsku ve výši 27 %. Rovněž je na příklad aplikována sazba průměrná, tedy 22 %. Za cílové země dodání byly záměrně zvoleny země mající nejvyšší, průměrnou a nejnižší sazbu DPH v EU.

Pokud by byla sazba integrované DPH nastavena na spodní hranici, tak z výsledků uvedených v tabulce je zřejmé, že by se firmám vyplatilo vyvážet, ale nikdo by již nechtěl dovážet. Naopak v situaci aplikace sazby integrované DPH na horní hranici by většina firem

uplatňovala přijetí před dodáním. Stanovení sazby integrované DPH by tedy vedlo k velkým změnám chování firem v rámci obchodování na území EU a jeho snížení, což jistě není cílem konečného režimu daně z přidané hodnoty. Pokud by tedy sazba daně integrované DPH byla nastavena někde uprostřed sazeb DPH všech členských států, tedy kolem hranice 22 %, nevedlo by to ke značné deformaci obchodování v EU. V každém případě by docházelo k pohybu firem, které by sídlily v zemích s nejnižší národní sazbou DPH, dovážely by zboží z jiných členských států a takové zboží prodávaly konečným spotřebitelům. Nicméně je důležité zmínit, že v rámci mezinárodního obchodu nejsou firmy zatíženy pouze náklady v podobě DPH, jak je počítáno ve výše uvedeném zjednodušeném příkladu.

Z pohledu správce daně lze za pozitivum režimu integrované DPH považovat zachování autonomie jednotlivých zemí v oblasti stanovení národní sazby DPH. Zavedením dvouřadové struktury DPH a zrušením nulové sazby DPH u dodání v rámci EU dochází k naplnění hlavního cíle z pohledu správce daně, a to snížením daňových podvodů, v tomto režimu zejména v oblasti obchodů v rámci EU. Systém integrované DPH však příliš neřeší otázku kontroly a vynucování daně.

Výhodou tohoto systému z pohledu plátce daně je zcela nepochybně symetrie administrativní zátěže firem, jelikož daňové povinnosti jsou totožné, ať už se jedná o transakce v rámci tuzemska, či transakce z jednoho členského státu do druhého. Naopak se objevuje jiný typ asymetrie administrativní zátěže plátců daně, která spočívá ve zvýšených administrativních nákladech jednotlivých firem na zjišťování, zda daný subjekt, kterému prodává, je osobou registrovanou k dani či nikoliv tak, aby mohly uplatnit správnou sazbu daně.

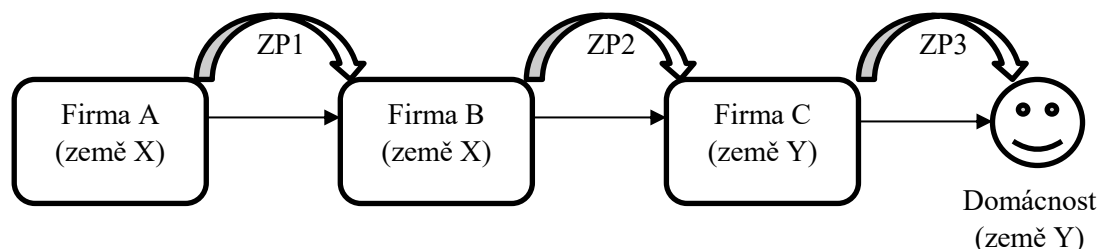
#### **4.4 Režim duální daně z přidané hodnoty**

Posledním ze zkoumaných alternativních režimů daně z přidané hodnoty je režim duální DPH, který je uplatňován v Kanadě. Již název duální napovídá tomu, že podstata tohoto režimu spočívá v existenci dvou sazeb daně z přidané hodnoty. Prvé na úrovni jednotlivých provincií a druhé na úrovni federální. Dle rozdělení na provincie a federální úroveň v Kanadě existuje jistá souvztažnost s rozdělením EU na jednotlivé státy a celek jako EU. Bude tedy zkoumáno, zda by tento režim nebyl rovněž vhodný pro EU.

Princip fungování režimu duální DPH je názorně objasněn pomocí Obr. 4.6 níže. V zemi X existuje firma A registrovaná k dani z přidané hodnoty, která prodává své výrobky firmě B taktéž registrované k dani z přidané hodnoty v zemi X. Firma C registrovaná k DPH v zemi Y pak nakupuje výrobky od firmy B ze země X. Celý řetězec je ukončen prodejem konečného

výrobku firmou C konečnému spotřebiteli. Rovněž je předpokládáno, že každá firma svou činností zhodnotí výrobek o 100 p. j.

**Obr. 4.6 Příklad režimu duální DPH**



Zdroj: Vlastní zpracování

Národní sazba DPH v zemi X je stanovena na 17 % a v zemi Y na 27 %. Sazba nadnárodní DPH bude předpokládána ve výši 22 %. Níže uvedená Tab. 4.4 ukazuje výpočet DPH v jednotlivých fázích řetězce v režimu duální DPH.

**Tab. 4.4 Výpočet duální DPH**

		Národní DPH		Nadnárodní DPH
	Cena výrobku	Země X	Země Y	
<b>Firma A</b>				
Nákup/daň na vstupu	-	-	-	-
Prodej/daň na výstupu	100	17	-	22
Daň celkem		17	-	22
<b>Firma B</b>				
Nákup/daň na vstupu	100	17	-	22
Prodej/daň na výstupu	200	0	-	44
Daň celkem		- 17	-	22
<b>Firma C</b>				
Nákup/daň na vstupu	200	-	0	44
Prodej/daň na výstupu	300	-	81	66
Daň celkem		-	81	22

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše uvedený propočtení daně z přidané hodnoty vychází z principu režimu duální DPH v možném nastavení v EU. Tedy nadnárodní (EU sazba) DPH aplikována na všechny domácí prodeje a na dodání v rámci EU. Národní sazba DPH aplikována pouze na tuzemské prodeje, dodání v rámci EU by bylo zdaněno nulovou sazbou DPH a pořízení v rámci EU by spadalo do režimu odložených plateb. Ve výše uvedeném příkladu tedy firma A a C odvádí jak národní, tak i nadnárodní DPH. Naopak firma B v rámci dodání v rámci EU odvádí pouze nadnárodní DPH.

*Bird a Gendron (2000)* za výhody tohoto systému považují jejich odzkoušení praxí, jeho přizpůsobivost vůči jednotlivým národním systémům DPH, dokonce i těm, které DPH vůbec neuvalují. Dokáže také absorbovat rozdílné základy DPH s ohledem na zdanění a účtování daní na vstupu. Při aplikaci tohoto režimu v EU by existovaly národní daně z přidané hodnoty a jedna nadnárodní DPH. Obě by byly administrovány na národní úrovni, navíc tento režim nevyžaduje žádný clearingový systém, jelikož zdanění nulovou sazbou rozděluje příjem z DPH v souladu s konečnou spotřebou. Tento systém daně z přidané hodnoty by nevyžadoval žádné velké náklady a byl by administrativně jednoduchý.

Za nevýhody tohoto režimu jsou, jako téměř u každé duální daně, považovány vertikální externality dvou úrovní vlády, kdy při nastavování národní sazby DPH by byl záměrně podhodnocen dopad daňového zatížení na nadnárodní úrovni.

Správci daně v jednotlivých členských zemích by vznikly další náklady, jelikož by tento systém vyžadoval vysokou míru spolupráce mezi finančními úřady jednotlivých států se vzájemnou výměnou informací.

Z pohledu plátce daně je tento režim spjat s problémem asymetrických nákladů obchodníků. Firmy by nemusely identifikovat zemi určení, musely by však u kupujících rozlišovat, zda jsou rezidenti či nerezidenti dané země.

Vzhledem k existenci centrální sazby daně z přidané hodnoty je tento režim vyřazen z debat EU o novém systému, nicméně neoddiskutovatelnou výhodou tohoto systému je jeho dlouholeté prověření praxí.

#### **4.5 Porovnání jednotlivých režimů daně z přidané hodnoty**

Následující část bude věnována vymezení parametrů pro porovnání jednotlivých režimů daně z přidané hodnoty v EU dle pohledu státu, resp. správce daně a dle pohledu plátce daně, srovnání jednotlivých režimů, konkrétně současného přechodného režimu, navrhovaného definitivního režimu, režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti a režimů kompenzační a integrované DPH, dle základního principu zdanění a nakonec také srovnání jednotlivých režimů dle určených parametrů. Jelikož se o režimu duální daně z přidané hodnoty v debatách EU vůbec neuvažuje z důvodu centrální sazby, nebude tento režim ani předmětem srovnání s ostatními režimy.



### 4.5.1 Parametry porovnání jednotlivých režimů DPH

Jak již bylo výše zmíněno, jednotlivé režimy daně z přidané hodnoty budou porovnávány na základě parametrů, a to jak z pohledu členského státu EU – správce daně, tak z pohledu konkrétního plátce daně, případně poplatníka daně. Níže jsou vymezeny hlavní parametry srovnání jednotlivých režimů z pohledu členského státu EU:

- fiskální autonomie,
- dopad na příjmy z DPH,
- náklady na správu a vymahatelnost DPH.

Parametr fiskální autonomie spočívá zejména v možnosti jednotlivých členských zemí nastavit vlastní národní sazbu DPH. Další parametr se týká dopadů zavedení toho kterého režimu daně z přidané hodnoty na příjmy členských států z DPH, tedy jak daný režim brání daňovým podvodům. Pochopitelně čím větší požadavky v daném režimu existují, tím je to pro jednotlivé členské státy méně přijatelný systém, jelikož velkou část příjmů z DPH nemají plně pod svou kontrolou. Velmi důležitou roli při volbě mezi jednotlivými systémy jsou náklady na správu a vymahatelnost DPH, což je také třetím zvoleným parametrem pro srovnání jednotlivých režimů DPH z pohledu členských států.

Na jednotlivé režimy daně z přidané hodnoty vhodné pro aplikaci v EU je nutné se rovněž dívat z druhého pohledu, tedy z pohledu plátce daně. V rámci srovnání jednotlivých režimů DPH z pohledu plátce daně byly zvoleny tyto parametry:

- symetrie administrativní zátěže obchodníků,
- míra motivace plátců daně měnit sídlo podnikání,
- cash flow podniků.

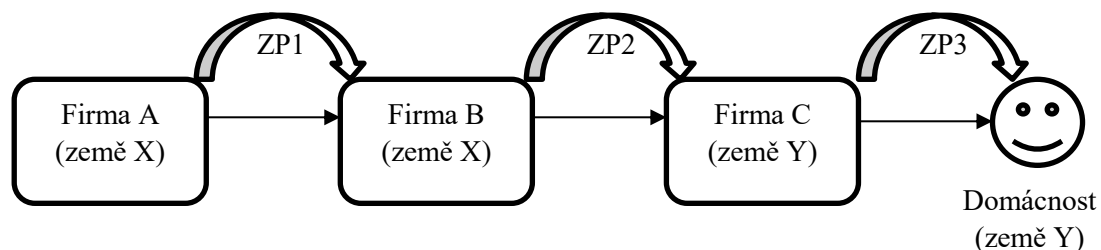
Stejně jako může nést změna režimu daně z přidané hodnoty dodatečné náklady pro stát, může docházet ke zvýšení či přesunu administrativní zátěže firem, což je prvním parametrem z pohledu plátců daně. S tím úzce souvisí druhý parametr v podobě míry motivace plátců daně měnit sídlo podnikání, tedy jak daný režim bude zvýhodňovat podnikání například v zemích s nejnižšími národními sazbami DPH. Třetím parametrem je dopad možného zavedení uvažovaných režimů DPH na cash flow jednotlivých plátců daně z přidané hodnoty.

### 4.5.2 Srovnání jednotlivých systémů dle principu zdanění

Než budou jednotlivé systémy srovnány na základě výše vymezených parametrů, budou na ilustrativním příkladu srovnány jejich principy zdanění jednotlivých transakcí.

Předpokládejme opět dvě země X a Y a tři firmy A, B a C. Všechny tyto firmy jsou firmami registrovanými k DPH, přičemž firmy A a B podnikají v zemi X, firma C pak v zemi Y. Firma A je prvním článkem výrobního řetězce, ta tedy vyrobí meziprodukt a za 100 p. j. jej prodává firmě B. Firma B meziprodukt opracuje a prodává jej firmě C do země Y za 200 p. j. Konec celého řetězce se uzavírá prodejem výrobku konečnému spotřebiteli firmou C za 300 p. j. Celý proces je graficky zobrazen níže.

**Obr. 4.7 Příklad pro srovnání režimů DPH dle principu zdanění**



Zdroj: Vlastní zpracování

Dále je také důležité stanovení sazeb DPH pro jednotlivé režimy. V zemi X předpokládejme sazbu DPH ve výši 17 %, v zemi Y ve výši 27 %, dále existuje sazba kompenzační DPH ve výši 22 % a integrované DPH také ve výši 22 %. Výsledky jednotlivých transakcí v jednotlivých režimech DPH obsahuje následující Tab. 4.5.

**Tab. 4.5 Srovnání jednotlivých režimů DPH dle principu zdanění**

Tabulka 3: Přechodná jednání, režim DPH a přenesení povinnosti						
	Přechodný systém	Definitivní režim	Všeobecné přenesení daňové povinnosti	Režim kompenzační DPH		Režim integrované DPH
				Národní DPH	Kompenzační DPH	
Firma A						
Nákup/daň na vstupu	0	0	0	0	0	0
Prodej/daň na výstupu	17	17	0	17	0	22
Daň celkem	17	17	0	17	0	22
Firma B						
Nákup/daň na vstupu	17	17	0	17	0	22
Prodej/daň na výstupu	0	54	0	0	44	44
Daň celkem	- 17	37	0	- 17	44	22
Firma C						
Nákup/daň na vstupu	0	54	0	0	44	44
Prodej/daň na výstupu	81	81	81	81	0	81
Daň celkem	81	27	81	81	- 44	37

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedených výsledků v tabulce je patrné, že v současném režimu DPH je dodání v rámci EU zdaněno nulovou sazbou DPH, přičemž pořízení zboží z jiného členského státu spadá pod intrakomunitární plnění, tedy firma C je povinna vypořádat DPH v zemi Y, tedy odvést z tohoto plnění DPH ve výši 54 p. j. a pokud má nárok na odpočet daně, tak jej může uplatnit. Celkově tak bylo v zemi X odvedeno na DPH 17 p. j., 17 p. j. bylo nárokováno jako daň na vstupu a celková daňová pozice země X je nulová. V zemi Y bylo přiznáno DPH ve výši 135 p. j. a nárok na odpočet daně činil 54 p. j., celková daňová pozice země Y pak činila 81 p. j. V rámci rozboru případu navrhovaného konečného definitivního režimu DPH z roku 2017 je zřejmé, že dodání zboží do jiného členského státu je zdaněno sazbou daně z přidané hodnoty v zemi určení. Celková daňová pozice země X je pak kladná, a to ve výši 54 p. j. a země Y ve výši 27 p. j. Nicméně daný režim počítá s převedením vybraných daní ze země původu do země určení, tedy konečný příjem z DPH země Y bude 81 p. j.

Další možnou situací je režim všeobecného přenesení daňové povinnosti, který by fungoval na celém území EU. Jedná se tedy o situaci, kdy povinnost DPH přiznat a odvést do státního rozpočtu má až poslední prvek distribučního řetězce, který prodává zboží neregistrované osobě k dani nebo konečnému spotřebiteli. V tomto případě je daň přiznána až firmou C ve výši 81 p. j. v zemi Y.

V případě režimu kompenzační DPH dodání do jiného členského státu podléhá kompenzační DPH ve výši 44 p. j., přičemž tuto sumu si může pomocí nároku na odpočet uplatnit firma C. Ta pak opět národní sazbou v zemi Y zdání prodej konečnému spotřebiteli. Celková daňová pozice země X tak činí 44 p. j. a země Y 37 p. j.

Posledním srovnávaným režimem je režim integrované DPH, ve kterém veškeré transakce mezi registrovanými osobami k dani podléhají integrované sazbě DPH a veškeré prodeje osobám neregistrovaným k dani a konečným spotřebitelům podléhají národní sazbě DPH. Z výše uvedené tabulky je patrné, že firma A odvede na dani částku 22 p. j., firma B 44 p. j., ale uplatní si nárok na odpočet daně ve výši 22 p. j. Firma C pak v zemi Y odvede daň na výstupu 81 p. j. a zároveň si uplatní daň na vstupu ve výši 44 p. j. Celkové daňové pozice obou zemí jsou pak následující, země X má kladnou daňovou pozici ve výši 44 p. j. a země Y disponuje taktéž kladnou daňovou pozicí ve výši 37 p. j.

#### **4.5.3 Srovnání jednotlivých režimů DPH dle stanovených parametrů**

Tato část bude věnována srovnání jednotlivých režimů DPH vhodných pro EU dle vymezených parametrů, to jak z pohledu členského státu, tak i z pohledu plátce daně či poplatníka daně. Konkrétně z obou pohledů bude posuzován současný přechodný režim DPH, navrhovaný definitivní režim DPH z roku 2017, režim všeobecného přenesení daňové povinnosti a režimy kompenzační a integrované daně z přidané hodnoty.

Nejprve budou jednotlivé režimy porovnány z pohledu členského státu EU, tedy dle fiskální autonomie, dopadu aplikace jednotlivých režimů na příjmy státu z DPH a rovněž dle nákladů na správu a vymahatelnost DPH. Následující tabulka nabízí srovnání jednotlivých systémů dle stanovených kritérií.

**Tab. 4.6 Srovnání jednotlivých režimů DPH z pohledu členských států**

	Přechodný systém	Definitivní režim	Všeobecné přenesení daňové povinnosti	Režim kompenzační DPH	Režim integrované DPH
Fiskální autonomie	ANO	NE	ANO	ANO	ANO
Dopad na příjmy z DPH	ANO	NE	NE	ANO	ANO
Náklady na správu a vymahatelnost	ANO	ANO	NE	ANO	NE

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je patrné z výše uvedené tabulky a jak bylo i dříve uvedeno u jednotlivých režimů, tak současný přechodný režim sice dává jednotlivým členským státům velkou míru fiskální autonomie, což dokumentuje aktuální rozpětí základní sazby DPH v EU (Lucembursko 17 % a Maďarsko 27 %), tento režim však má značné dopady na příjmy jednotlivých členských států vzhledem k nulové sazbě při dodání zboží do jiného členského státu a již zmiňovanému rozpětí sazeb DPH, přičemž dochází k využívání těchto rozdílů v rámci přeshraničního obchodu, což má následně dopad na příjmy z DPH jednotlivých členských států. Rovněž je v současném přechodném režimu po zrušení hraničních kontrol nutné vynakládat vyšší náklady na monitorování jednotlivých transakcí, komunikaci mezi jednotlivými členskými zeměmi a na vymáhání DPH.

Konečný režim DPH navržený Komisí v roce 2017 se konkrétně nevyjadřuje k otázce autonomie členských zemí při stanovení sazby DPH, nicméně se počítá ze začátku se sazbami aktuálními, přičemž výhledově se očekává záměr Komise tyto sazby dále harmonizovat. Dopady na příjmy z DPH by měly být minimální, jelikož přeshraniční prodeje budou zdaňovány sazbou v zemi určení a následně budou vybrané sumy převedeny daňovým úřadem země původu do země spotřeby zboží a služeb. Vzhledem k obtížnějšímu páchání daňových podvodů by naopak příjmy státních rozpočtů z DPH měly stoupnout. Zavedení tohoto režimu bude určitě spjato s počátečním vynaložením nákladů zejména na nastavení systému přeshraničních obchodů a převodů vybraných daní pomocí clearingového centra, dále také na kontrolu a úzkou spolupráci daňových orgánů.

Režim všeobecného přenesení daňové povinnosti není založen na omezování fiskální autonomie členských zemí v oblasti určování sazeb DPH, jeho principem je přenesení daňové zodpovědnosti na poslední článek distribučního řetězce, tedy poslední registrovanou osobu

k dani, která zboží či službu prodává konečnému spotřebiteli. Z toho plyne, že daně jsou odváděny pouze tam, kde je zboží či služba spotřebována a dopad na příjmy z DPH do státního rozpočtu je spíše pozitivní, tedy stát díky zabránění karuselovým podvodům vybere na DPH více. Co se týče nákladů na správu a vymahatelnost, tak díky jednoduchosti systému není potřeba monitorovat všechny transakce v distribučním řetězci, pouze je třeba sledovat, zda poslední článek řetězce daň přizná a odvede.

Co se týče porovnání režimů kompenzační a integrované DPH, tak ty jsou si velmi podobné. V rámci určení sazby DPH má každá členská země možnost si zvolit národní sazbu DPH, nicméně co se týče určení kompenzační či integrované DPH, tak to je již na nadnárodní instituci. Zavedení režimu kompenzační DPH by vedlo ke změnám v příjmu členských států z DPH a tento režim by tedy vyžadoval zavedení clearingového systému plateb kompenzační DPH, tedy výběr DPH na výstupu a vrácení daně na vstupu. Zřízení takového nadnárodní instituce by s sebou neslo zvýšené administrativní náklady. Musely by být sjednoceny doklady z důvodu jasného určení požadavku na nárok na odpočet daně na vstupu k související platbě DPH na výstupu u dodání tak, aby nedocházelo k daňovým únikům. Stejně je tomu u režimu integrované DPH, kdy dodání v rámci EU by bylo zdaněno v zemi původu a daně na vstupu by byly nárokovány v zemi určení, musel by tak existovat nadnárodní clearingový systém zajišťující přesun peněz z DPH ze zemí s přebytkem běžného účtu do zemí s deficitem běžného účtu. Náklady na správu a vymahatelnost DPH by se určitě týkaly obou režimů, nicméně daleko větší náklady by se týkaly režimu kompenzační DPH, jelikož by bylo nutné rozlišovat a monitorovat transakce v rámci tuzemska, transakce registrovaným osobám k dani v rámci EU a transakce neregistrovaným osobám k dani v rámci EU.

Z výše uvedeného zhodnocení vyplývá, že pro stát jako správce daně je nejvýhodnější režim všeobecného přenesení daňové povinnosti, který zachovává autonomii v oblasti určení sazby daně z přidané hodnoty, nevykazuje negativní dopady v oblasti příjmů z DPH a nese s sebou nižší náklady na správu a vymahatelnost DPH.

Druhou část srovnání jednotlivých režimů DPH tvoří komparace dle pohledu plátce daně, a to dle symetrie administrativní zátěže firem, motivace plátců daně měnit sídlo podnikání a dopadu na cash flow podniků. Přehledně zobrazeno v následující tabulce.

**Tab. 4.7 Srovnání jednotlivých režimů DPH z pohledu plátce daně**

	Přechodný systém	Definitivní režim	Všeobecné přenesení daňové povinnosti	Režim kompenzační DPH	Režim integrované DPH
Symetrie administrativní zátěže	NE	ANO	NE	NE	ANO
Motivace plátců daně měnit sídlo podnikání	ANO	NE	NE	ANO	ANO
Dopad na cash flow podniků	NE	ANO	ANO	ANO	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování

Asymetrie administrativních nákladů v podobě rozlišování na transakce uskutečněné uvnitř EU a se třetími zeměmi je jednou ze základních složek současného přechodného režimu pro firmy. Rovněž značně rozdílné sazby DPH na území EU vedou k motivaci firem sídlit v zemích s nižší sazbou daně z přidané hodnoty. Co se týče dopadu na cash flow podniků, tak v současném přechodném režimu rozhodně tento dopad negativní není.

V navrhovaném definitivním režimu DPH dochází k odstranění nedostatků současného přechodného režimu daně z přidané hodnoty, tedy i asymetrie administrativních nákladů by měla být, díky jednoduššímu systému a stejným podmínkám obchodování jako u tuzemského, minimalizována. Rovněž by mělo dojít k potlačení motivace k přesunu firem do zemí s nižší sazbou DPH, a to vzhledem k další harmonizaci sazby DPH. Přispět by také měla zásada zdanění v členském státě určení. Konečný režim DPH se také dotkne firem v oblasti jejich cash flow z důvodu zabránění daňovým podvodům a zrušení nulové sazby u přeshraničního obchodu na území EU, zejména firmy vyvážející zboží a služby do jiných členských zemí budou odvádět DPH, jak ilustruje Tab. 4.5. Naopak cash flow firem, jež přijímají, si polepší díky získanému nároku na odpočet daně.

Je zcela nepopiratelné, že celkové náklady plátce daně související s výběrem a odvody DPH by byly v režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti nižší. Nicméně by byla ještě větší asymetrie administrativní zátěže, jelikož firmy uprostřed řetězce DPH by byly zcela bez nákladů na DPH, veškerou administrativu spojenou s výběrem a odvedením DPH by nesl poslední článek řetězce DPH. Na druhou stranu by se jednalo o stejné náklady, které nese doposud. Jelikož by se všech plátců DPH uprostřed řetězce DPH platba DPH netýkala, byla by zcela jistě také výrazně snížena motivace firem měnit sídla podnikání. Tato motivace by byla zcela minimalizována v případě, že by v režimu všeobecného přenesení daňové

povinnosti byla stanovena jedna sazba DPH. Výhodou tohoto režimu je také jednodušší predikce cash flow podniků, jelikož zcela odpadá nárok na odpočet daně a u firem uprostřed řetězce DPH taky platba daně na výstupu.

Režim kompenzační DPH se vyznačuje zjednodušenou administrativou a snaží se snížit asymetrii administrativní zátěže, nicméně stále zde existuje značný rozdíl v administrativní zátěži u podniků obchodujících pouze v tuzemsku a obchodujících s ostatními členskými zeměmi. Motivace měnit sídlo podnikání bude ve značné míře záležet na stanovení výše sazby kompenzační DPH, nicméně při jakékoliv výši této sazby bude určitá motivace firem existovat. Dopad na cash flow podniků bude podobný jako u navrhovaného konečného režimu daně z přidané hodnoty, viz Tab. 4.5.

Výhodou režimu integrované DPH je zcela nepochybně symetrie administrativní zátěže firem, jelikož daňové povinnosti jsou totožné, ať už se jedná o transakce v rámci tuzemska, či transakce z jednoho členského státu do druhého. Nicméně celkové administrativní náklady firem budou vyšší z důvodu zjišťování, zda daný subjekt, kterému firma prodává, je osobou registrovanou k dani či nikoliv tak, aby mohly uplatnit správnou sazbu daně. Podobně jako u režimu kompenzační DPH závisí míra motivace firem změnit sídlo podnikání na volbě sazby integrované DPH. Velmi podobné jsou si režimy kompenzační DPH a integrované DPH v oblasti dopadu na cash flow podniků, přičemž tento dopad je zřejmý z Tab. 4.5.

Z pohledů plátců daně by zajisté byl nejlepším režimem ten zcela bez DPH. Tomuto režimu se z velké části blíží režim všeobecného přenesení daňové povinnosti, který je pro všechny články řetězce DPH vyjma posledního zcela bez DPH. Taktéž v rámci sledování a predikce cash flow podniků je tento systém nejjednodušší, stejně jako v oblasti výše administrativních nákladů.

Návrh Komise týkající se konečného režimu DPH v EU je v současné chvíli velice nejednoznačný a obecný, aby se dal detailně vyhodnotit, případně navrhnout úpravy a doporučení. Osobně zastávám názor, že je zapotřebí na úrovni Evropské unie pracovat na systému DPH, zejména v oblasti zjednodušení pravidel a administrativní zátěže z toho vznikající pro jednotlivé plátce daně a zároveň, aby daný systém byl odolný vůči daňovým podvodům. Co se týče postupu zavádění konečného režimu daně z přidané hodnoty, nemohu absolutně souhlasit, z mého pohledu, nelogickým postupem navrhovaným Komisí, kdy jsou do právní úpravy ve směrnici zaneseny nejprve obecné zásady fungování konečného režimu DPH bez toho, aniž by byly vyjasněny konkrétní detaily, dílčí řešení a fungování zásad



konečného režimu DPH v praxi. Taktéž režim jednoho správního místa, dle mého názoru, povede k novým typům daňových podvodů, jelikož by se měl tento režim používat jak pro odvod daně na výstupu, tak i pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Bude velmi obtížné až nemožné zajistit dostatečnou kontrolu nad tím, zda byla daň uplatňována v rámci nároku na odpočet daně na vstupu v jiném členském státě skutečně odvedena. Nebude tak naplněn hlavní cíl konečného režimu DPH, a to je omezení daňových podvodů. Z pohledu plátců daně dojde spíše ke zvýšení administrativní zátěže, jelikož budou muset znát podrobnosti o pravidlech a sazbách DPH aplikovaných ve všech členských státech, do kterých dodávají.

Na základě známých parametrů konečného režimu daně z přidané hodnoty navrhovaného Komisí a výše provedených analýz alternativních režimů daně z přidané hodnoty se přikláním pro postupné vylepšování současného režimu daně z přidané hodnoty v EU s co největším využitím režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti.

## 5 Závěr

Definitivní režim daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie by měl splňovat dvě hlavní kritéria. Prvním je v co nejvyšší míře eliminovat daňové podvody a úniky, tedy z pohledu správce daně v co nejvyšší míře naplnit státní rozpočet. Druhým je pohled z druhé strany, tedy od plátce daně. Pro něj je nejdůležitější jednoduchý systém, který jej zatíží minimálními administrativními náklady. Právě tímto směrem se Evropská unie snaží ubírat v rámci přechodu od současného přechodného režimu daně z přidané hodnoty k definitivnímu režimu DPH.

Cílem diplomové práce bylo na základě informací o Komisi navrhovaném definitivním režimu daně z přidané hodnoty v EU posoudit, zda tento režim naplňuje požadavky na konečný režim DPH z pohledu vybraných kritérií požadovaných správcem daně a plátcem daně. Na základě srovnání s jinými variantami režimu daně z přidané hodnoty vyhodnotit optimální postup vzhledem k nastavení definitivního režimu daně z přidané hodnoty.

Úvodní kapitola obsahovala vymezení tématu a cíle diplomové práce. Součástí bylo také vymezení obsahu jednotlivých kapitol práce.

Ve druhé kapitole byl uveden princip daně z přidané hodnoty, detailně byl popsán vývoj harmonizace daně z přidané hodnoty v EU včetně uvedení nejdůležitějších směrnic. Byly rozebrány aktuální sazby všech členských zemí EU s patřičným detailem na Českou republiku.

V rámci třetí kapitoly byl detailně představen a rozebrán současný přechodný systém daně z přidané hodnoty v EU, kterému předcházelo vymezení možných variant přechodných období v EU. Bylo poukázáno na tři hlavní nedostatky současného přechodného režimu DPH, kterými jsou jeho složitost spojená s velkými administrativními náklady, zastaralé funkce a rozdíly v použití mezi členskými státy. Z toho následně vyplynuly obecné pilíře definitivního režimu DPH v EU. Konec kapitoly byl věnován konkrétnímu návrhu definitivního režimu daně z přidané hodnoty v EU navrženého Komisí v říjnu 2017, který vychází ze zásady zdanění v členském státě určení, zavádí jednotné správní místo a certifikované osoby povinné k dani. Pozornost byla také upřena na stanovisko České republiky vůči tomuto návrhu.

Čtvrtá kapitola byla věnována vymezením a podrobnému rozboru fungování alternativních režimů DPH ke konečnému režimu daně z přidané hodnoty v EU. Byl objasněn princip a proces zdanění, výhody a nevýhody z pohledu správce i plátce daně u režimů všeobecného přenesení daňové povinnosti, kompenzační DPH, integrované DPH a duální DPH.

Následovalo porovnání jednotlivých režimů DPH na základě principu zdanění, parametrů z pohledu správce daně a parametrů z pohledu plátce daně.

Na základě kritérií stanovených z pohledu správce daně byl jako nejvhodnější systém daně z přidané hodnoty v EU vyhodnocen režim všeobecného přenesení daňové povinnosti, který neomezuje fiskální autonomii členských zemí v oblasti určování sazeb DPH, díky principu přenesení daňové povinnosti odvádí daň pouze poslední registrovaná osoba distribučního řetězce a je tak velmi výrazně eliminováno riziko daňových podvodů. Rovněž náklady na kontrolu transakcí jsou nižší, jelikož je nutné se zaměřit pouze na transakce na konci distribučního řetězce.

Z pohledu plátce daně a jeho parametrů na nejvhodnější systém daně z přidané hodnoty ze srovnávaných režimů obstál nejlépe režim všeobecného přenesení daňové povinnosti, který se z pohledu plátce daně blíží k optimálnímu režimu zcela bez DPH. Respektive všichni plátcí daně vyjma posledního v distribučním řetězci DPH neodvádí, a tudíž s ní nemají spojené žádné náklady. Díky tomu však vzniká asymetrie administrativních nákladů. Lze však konstatovat, že v oblasti sledování a predikce cash flow je tento systém pro všechny podniky jednodušší.

Jelikož navrhovaný konečný režim daně z přidané hodnoty není Komisí detailně určen včetně fungování v praxi a na základě dosud známých zásad, z mého pohledu navrhovaný konečný režim DPH dostatečně nevyřeší problém daňových podvodů a snížení administrativní zátěže pro plátce daně. Mým doporučením optimálního postupu vzhledem k nastavení definitivního režimu daně z přidané hodnoty v EU je pokračování v současném přechodném režimu daně z přidané hodnoty směrem k co největšímu použití režimu přenesené daňové povinnosti, za určitých předpokladů k zavedení všeobecného režimu přenesené daňové povinnosti jako konečného režimu daně z přidané hodnoty.

## Seznam použité literatury

### Knížní tituly

- [1] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- [2] LEE, Catherine, PEARSON, Mark a SMITH, Stephen. *Fiscal harmonisation : an analysis of the European Commission's proposals*. London: Institute for Fiscal Studies, 1988. 40 s. ISBN 978-09-0299-267-2.
- [3] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 344 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- [4] SMITH, Stephen. *The definitive régime for VAT: an assessment of the European Commission's proposals*. London: Institute for Fiscal Studies, 1997. ISBN 978-1-873357-71-2.
- [5] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [6] ZÍDKOVÁ, Hana. *Všeobecný reverse-charge a jeho alternativy*. Bulletin Komody daňových poradců ČR, 2014. s. 13 - 17.

### Právní předpisy

- [7] Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 4. října 2017.
- [8] Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o sazby daně z přidané hodnoty. 18. ledna 2018.
- [9] Směrnice Rady č. 67/228/EEC ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. 71, 14. dubna 1967, s. 1303 a násl.
- [10] Směrnice Rady č. 92/77/EEC ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EEC (sblížení sazeb DPH). Úř. věst. L 316, 31. října 1992, s. 1-4.
- [11] Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.
- [12] Směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o některá dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 346, 29. prosince 2007, s. 13 a násl.
- [13] Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. Úř. věst. L 44, 20. února 2008, s. 11-22

[14] Směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. Úř. věst. L 326, 10. prosince 2010, s. 1 a násl.

[15] Směrnice Rady 2016/856/EU ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. Úř. věst. L 142, 31. května 2016, s. 12-13

[16] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

[17] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

## Elektronické zdroje

[18] BIRD, Richard M. a GENDRON, Pierre-Pascal. *CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical Sharing and Interstate Trade*. International Tax and Public Finance [online]. February 2000, 753 – 761 s. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z:

[https://www.researchgate.net/publication/5148524\\_CVAT\\_VIVAT\\_and\\_Dual\\_VAT\\_Vertical\\_Sharing\\_and\\_Interstate\\_Trade](https://www.researchgate.net/publication/5148524_CVAT_VIVAT_and_Dual_VAT_Vertical_Sharing_and_Interstate_Trade)

[19] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistická ročenka České republiky – 2017: 18. OBCHOD, UBYTOVÁNÍ A STRAVOVÁNÍ*. [online]. 2018. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/18-obchod-ubytovani-stravovani-a-cestovni-ruch-z13tq0kl6e>

[20] EUROPEAN COMMISSION. *Action Plan on VAT*. [online]. 2018. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/action-plan-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en)

[21] EUROPEAN COMMISSION. *A Common System of VAT: A programme for the Single Market*. COM (96) 328 final [online]. 1996, 38 s. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6547b7d2-47d3-4b30-956b-03e217f1a8c4/language-en>

[22] EUROPEAN COMMISSION. *VAT rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st January 2018*. [online]. 2018, 119 s. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

[23] EVROPSKÁ KOMISE. *Zelená kniha o budoucnosti DPH: Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH*. KOM (2010) 695 final [online]. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/com/com\\_com\(2010\)0695/com\\_com\(2010\)0695\\_cs.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695/com_com(2010)0695_cs.pdf)

[24] FINANČNÍ SPRÁVA. *Vybrané údaje z daňových přiznání daně z přidané hodnoty*. [online]. 2018. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

[25] GENSER, Bernd. *Coordinating VATs Between EU Member States*. International Tax and Public Finance [online]. November 2003, 735 - 752 s. [cit. 2018-01-15]. Dostupné z: [http://www.cesifo-group.de/DocDL/cesifo\\_wp648.pdf](http://www.cesifo-group.de/DocDL/cesifo_wp648.pdf)

- [26] KEEN, Michael a SMITH, Stephen. *The Future of Value Added Tax in the European Union*. Economic Policy [online]. October 1996, 373 – 420 s. [cit. 2018-01-15]. Dostupné z: [https://www.researchgate.net/publication/39065397\\_The\\_Future\\_of\\_Value\\_Added\\_Tax\\_in\\_the\\_European\\_Union](https://www.researchgate.net/publication/39065397_The_Future_of_Value_Added_Tax_in_the_European_Union)
- [26] McLURE, Charles E. Jr. *Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)*. International Tax and Public Finance [online]. December 2000, 723 – 734 s. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: [https://pdfs.semanticscholar.org/75c4/2f7dce885d0b448d7e9f8d2dd5e5eb61d024.pdf?\\_ga=2.240271171.1753620928.1523784684-446195265.1523784684](https://pdfs.semanticscholar.org/75c4/2f7dce885d0b448d7e9f8d2dd5e5eb61d024.pdf?_ga=2.240271171.1753620928.1523784684-446195265.1523784684)
- [27] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Rozšíření systému reverse charge proti daňovým únikům*. [online]. 2015. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material\\_2015-12-04\\_Sbornik-ke-konferenci-o-reverse-charge.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material_2015-12-04_Sbornik-ke-konferenci-o-reverse-charge.pdf)
- [28] PWC. *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. Final Report to the European Commission*. [online]. 2007. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/4209\\_study\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/4209_study_en.pdf)
- [29] SDRUŽENÍ PRO BANKOVNÍ KARTY ČR. *Souhrnné statistiky*. [online]. 2018. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: [http://www.bankovnikarty.cz/pages/czech/profil\\_statistiky.html](http://www.bankovnikarty.cz/pages/czech/profil_statistiky.html)
- [30] ŠLOSARČÍK, Ivo. *Přechodná období jako nástroj flexibility při rozšiřování Evropské unie*. Mezinárodní vztahy: Czech Journal of International Relations [online]. 2004, 20 s. [cit. 2018-01-15]. ISSN 2570-9429. Dostupné z: <https://mv.iir.cz/index.php/mv/article/view/104>
- [31] ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÉ UNIE. *Smlouva o fungování Evropské unie*. [online]. [cit. 2018-01-18]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=CS>

## Seznam zkratek

AT	Austria - Rakousko
B2B	business to business
BE	Belgium - Belgie
BG	Bulgaria - Bulharsko
ČR	Česká republika
ČSFR	Česká a Slovenská Federativní Republika
ČSSR	Československá socialistická republika
CY	Cyprus - Kypr
CZ	Czech Republic - Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DE	Germany - Německo
DIČ	Daňové identifikační číslo
DK	Denmark - Dánsko
DPH	daň z přidané hodnoty
EE	Estonia - Estonsko
EEC	European Economic Community
EL	Greece - Řecko
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
EUR	euro – měna eurozóny
FI	Finland - Finsko
FO	fyzická osoba
FR	France - Francie
HDP	hrubý domácí produkt
HR	Croatia - Chorvatsko
HU	Hungary - Maďarsko
IE	Ireland - Irsko
IT	Italy - Itálie
LT	Lithuania - Litva
LU	Luxembourg - Lucembursko

LV	Latvia - Lotyšsko
MOSS	Mini One Stop Shop
MT	Malta
NL	Netherlands - Nizozemí
PL	Poland - Polsko
PO	právnícká osoba
PT	Portugal - Portugalsko
PwC	PricewaterhouseCoopers
p. j.	peněžní jednotka
RO	Romania - Rumunsko
SE	Sweden - Švédsko
SI	Slovenia - Slovinsko
SK	Slovakia – Slovensko
SP	Spain - Španělsko
UK	United Kingdom – Spojené království
USA	United States of America – Spojené státy americké
VIES	VAT Information Exchange System
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZP	zdanitelné plnění



# Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě, 27. dubna 2018



Bc. Kateřina Davidová

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 Dopad režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti na cash flow státního rozpočtu

## Příloha č. 1 Dopad režimu všeobecného přenesení daňové povinnosti na cash flow státního rozpočtu

2016		% transakcí	Průměrný stav	Odhadovaná doba trvání	Přepočet na měsíční CF
Měsíční plátcí daně		Průměrný měsíční nárok na odpočet	100%	192 598 440 189 Kč	
		z toho měsíční plátce daně	95%	183 007 351 926 Kč	
		z toho od čtvrtletního plátce daně	5%	9 591 088 263 Kč	
	Transakce mezi měsíčními plátcí daně	Nadměrný odpočet		22 192 940 348 Kč	1
		Nárok na odpočet uplatněn hned	80%	128 651 529 262 Kč	0
		Nárok na odpočet uplatněn v dalším období	15%	24 122 161 737 Kč	1
		Nárok na odpočet uplatněn později	5%	8 040 720 579 Kč	2
	Měsíční plátce daně nakupuje od čtvrtletního	Nadměrný odpočet		1 163 092 343 Kč	0
		Nárok na odpočet uplatněn hned	80%	6 742 396 736 Kč	-1
		Nárok na odpočet uplatněn v dalším období	15%	1 264 199 388 Kč	0
		Nárok na odpočet uplatněn později	5%	421 399 796 Kč	1
		<b>Kontrolní součet</b>		<b>192 598 440 189 Kč</b>	<b>56 075 546 302 Kč</b>

Čtvrtletní plátcí daně	Průměrný čtvrtletní nárok na odpočet		100%	9 784 344 311 Kč		
		z toho od čtvrtletních plátců daně	5%	487 244 392 Kč		
		z toho od měsíčních plátců daně	95%	9 297 099 919 Kč		
	Transakce mezi čtvrtletními plátcí daně	Nadměrný odpočet		47 842 053 Kč	1	47 842 053 Kč
		Nárok na odpočet uplatněn hned	95%	417 432 222 Kč	0	- Kč
		Nárok na odpočet uplatněn v dalším období	4%	17 576 094 Kč	3	52 728 281 Kč
		Nárok na odpočet uplatněn později	1%	4 394 023 Kč	6	26 364 140 Kč
	Čtvrtletní plátce daně nakupuje od měsíčního	Nadměrný odpočet		912 873 208 Kč	2	1 825 746 415 Kč
		Nárok na odpočet uplatněn hned	95%	7 965 015 376 Kč	1	7 965 015 376 Kč
		Nárok na odpočet z plnění koupených v 1. až 3. měsíci čtvrtletí uplatněn v dalším období	4%	335 369 068 Kč	4	1 341 476 274 Kč
		Nárok na odpočet z plnění v 1. až 3. měsíci čtvrtletí uplatněn později	1%	83 842 267 Kč	7	586 895 870 Kč
		<b>Kontrolní součet</b>		<b>9 784 344 311 Kč</b>		<b>11 846 068 409 Kč</b>
					vliv měsíčních plátců daně	56 075 546 302 Kč
					vliv čtvrtletních plátců daně	11 846 068 409 Kč
					<b>Celkový dopad</b>	<b>67 921 614 712 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování – data z Finanční správy ČR